

Die bündnerische Grundstückgewinnsteuer

Mit der Schwerpunktsetzung auf einer
Rechtsvergleichung der Steuergesetze
aus den Jahren 1964 und 1986

Dissertation

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors
der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
RAINER RIEDI
von Castrisch GR

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Zürich ~~1987~~ 1987
Zentralstelle der Studentenschaft



Die bündnerische Grundstückgewinnsteuer

Mit der Schwerpunktsetzung auf einer
Rechtsvergleichung der Steuergesetze
aus den Jahren 1964 und 1986

Dissertation

der Rechts- und staatswissenschaftlichen Fakultät
der Universität Zürich
zur Erlangung der Würde eines Doktors
der Rechtswissenschaft

vorgelegt von
RAINER RIEDI
von Castrisch GR

genehmigt auf Antrag von
Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger

Zürich 1988
Zentralstelle der Studentenschaft

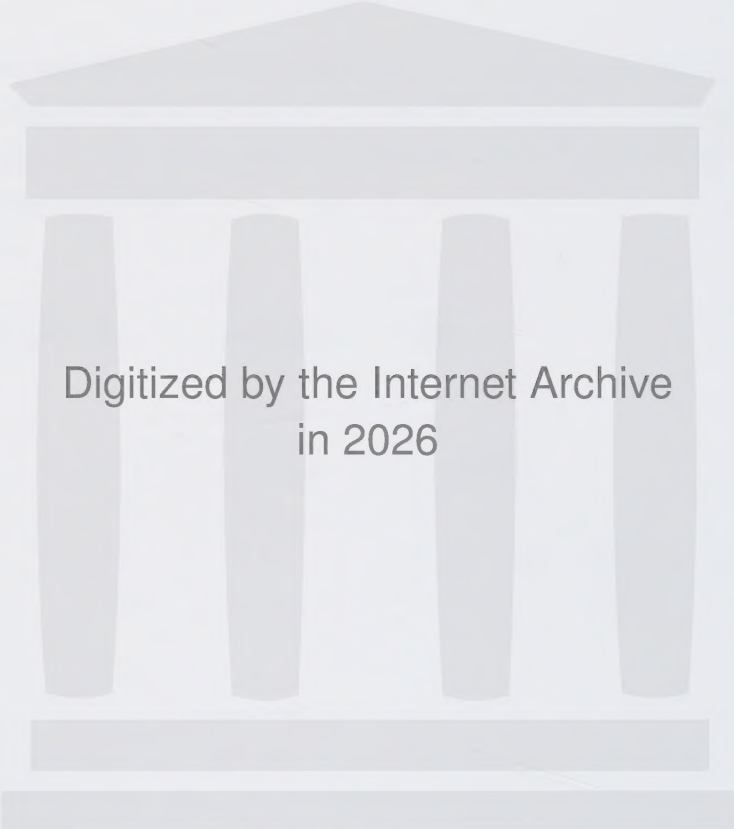
Die Rechts- und staatswissenschaftliche Fakultät gestattet hierdurch die Drucklegung vorliegender Dissertation, ohne damit zu den darin ausgesprochenen Anschauungen Stellung zu nehmen.

Zürich, den 9. Dezember 1987.

Der Dekan:

Prof. Dr. Claudio Soliva

Meiner Mutter und Irene



Digitized by the Internet Archive
in 2026

Herzlichen Dank allen, die das Zustandekommen dieser Arbeit in irgend einer Weise gefördert haben.

Besonders erwähnen an dieser Stelle möchte ich meinen Referenten, Herrn Prof. Dr. Ferdinand Zuppinger, für das mir gegenüber entgegengebrachte Vertrauen und die Freiheit, die er mir beim Schreiben der Dissertation gewährte.

Speziell bedanken möchte ich mich auch bei Herrn Anton Theus und Herrn Hans Ruffner für die Mithilfe bei der Themenwahl und der bereitwilligen Beantwortung von Fragen, sowie bei den jeweiligen Vorstehern der Spezialsteuerabteilung der kantonalen Steuerverwaltung, Herrn Peter Philipp und Herrn Ernst Nigg, die mir freundlicherweise ihre Zeit zur Verfügung stellten.

Danken möchte ich hier schliesslich Frä. Iris Crameri für die Uebernahme der Schreibarbeiten.

INHALTSVERZEICHNIS

	<u>Seite</u>
Literaturverzeichnis	VIII
Abkürzungsverzeichnis	XVII
Einleitung	XXV
Erster Teil: Historisches	I
§ 1 Die geschichtliche Entwicklung der Besteuerung von Bodenmehrwerten	1
I. Die Entwicklung der Theorien in England	1
II. Die Bodenreformbewegung in den Vereinigten Staaten	3
III. Die Entstehung und Verwirklichung der ersten Steuern auf unverdientem Wertzuwachs in Deutschland und Kiautschu	4
IV. Der Fortgang in England	7
V. Die Entwicklung in der Schweiz	8
§ 2 Die Entwicklung in Graubünden	11
I. Die Einführung der Vermögensgewinnbesteuerung mit der Revi- sion des Steuergesetzes vom 16. Dezember 1945	11

	<u>Seite</u>
II. Die Revision des Steuergesetzes vom 3. März 1952	17
III. Das Steuergesetz vom 21. Juni 1964	19
IV. Das neue Steuergesetz vom 8. Juni 1986	20
 Zweiter Teil: Die konkrete Ausgestaltung der bündnerischen Grund- stückgewinnsteuer	 21
§ 3 Das Steuersubjekt	21
I. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit	21
A. Die Steuerhoheit	21
B. Die Beziehung zwischen Individuum und Gemeinwesen	24
II. Natürliche Personen und Personengesamtheiten	26
III. Die subjektiven Ausnahmen von der Steuerpflicht	28
§ 4 Das Steuerobjekt	29
I. Allgemeines	29
II. Die Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen	30
A. Allgemeines	30
B. Eindeutiges Geschäfts- bzw. Privatvermögen	31
C. Die alternativen Wirtschaftsgüter	31
D. Die gemischt genutzten Wirtschaftsgüter	33
III. Das Grundstück	36
A. Der Grundstücksbegriff	36

	<u>Seite</u>
B. Die Liegenschaften	37
C. Das im Grundbuch aufgenommen selbständige und dauernde Recht	41
1. Der Begriff	41
2. Das Baurecht	42
3. Das Quellenrecht	42
4. Die Wasserrechtsverleihung	42
D. Die Bergwerke	43
E. Die Miteigentumsanteile an Grundstücken	43
F. Die steuerrechtlichen Abweichungen vom zivilrechtlichen Grundstückbegriff	44
IV. Die Handänderung (Veräußerung)	47
A. Der Begriff der Handänderung	47
B. Die zivilrechtlichen Handänderungen	48
1. Allgemeines	48
2. Der Kauf	50
3. Der Tausch	51
4. Die Ersatzbeschaffung	55
5. Die Sacheinlage	57
51. Die Einlage eines Grundstückes in eine Körperschaft	57
52. Die Einlage eines Grundstückes in eine Personengesellschaft oder in eine Gesamthandschaft	58
6. Änderungen im Personenbestand von Personengesellschaften und Gesamthandverhältnissen	60
7. Leibrenten und Verpfändungsverträge	62
8. Sicherheitsübereignung und fiduziarische Eigentumsübertragung	62
9. Begründung und Veräußerung eines Kauf-, Vorkauf- oder Rückkaufrechtes	63

	<u>Seite</u>
C. Handänderungen auf Grund öffentlichrechtlicher Ver- fügungen	63
1. Die Enteignung	63
2. Die Zwangsverwertung von Grundstücken	64
3. Die Uebertragung von Grundstücken durch Urteil	65
D. Die wirtschaftlichen Handänderungen	65
1. Der Begriff	65
2. Die Kettengeschäfte	66
3. Die Veräusserung von Beteiligungen an Immobilien- gesellschaften	68
4. Uebrige Arten von wirtschaftlichen Handänderungen	72
E. Die dingliche Belastung von Grundstücken	72
1. Allgemeines	72
2. Die privatrechtlichen Dienstbarkeiten	73
3. Die öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen	75
F. Privateinlage und Privatentnahme	75
V. Die objektiven Ausnahmen von der Steuerpflicht	79
A. Die Unterscheidung zwischen echten und unechten objektiven Ausnahmen	79
B. Die unechten objektiven Ausnahmen	80
1. Die Schenkung	80
2. Handänderungen auf Grund des Erbrechts	84
3. Handänderungen auf Grund güterrechtlicher Aus- einandersetzungen	86
4. Landumlegungen	87
41. Der Begriff	87
42. Landumlegungen gemäss gesetzlicher Vorschrift	88
43. Der freiwillige Abtausch	89
C. Die echten objektiven Ausnahmen	91

	<u>Seite</u>
1. Handänderungen im Zwangsverwertungs- und Nachlassverfahren, "soweit" bzw. "wenn" Gläubiger zu Verlust kommen	92
2. Erlass und Rückerstattung bei den Fällen der Ersatzbeschaffung	94
VI. Der Grundstücksgewinn	97
A. Der Begriff	97
B. Die Gewinnberechnung	100
1. Die Bestimmungsgrößen des Grundstücksgewinnes	100
2. Der Veräußerungserlös	100
3. Der Anlagewert	105
31. Allgemeines	105
32. Der Erwerbspreis	106
32.1. Die Bestimmung des Erwerbspreises	106
32.11. Erwerb durch Kauf	106
32.12. Erwerb aus einem Zwangsverwertungs- oder Nachlassverfahren und bei den Fällen der Rückerstattung der Grundstücksgewinnsteuer auf Gesuchung hin	107
32.13. Erwerb durch Tausch	110
32.13.1. Erwerb bei steuerlich privilegiertem Tausch	110
32.13.2. Erwerb bei gewöhnlichem Tausch	111
32.14. Erwerb durch Schenkung	112
32.15. Die Bestimmung des Erwerbspreises bei Ueberführung eines Grundstückes vom Geschäftsvermögen in das Privatvermögen	112
32.16. Erwerb auf Grund einer Verpfändung oder eines Wohnrechtes zugunsten des Veräußerers	113
32.17. Erwerb kraft Erbrechts	114



	<u>Seite</u>
32.18. Die Bestimmung des Erwerbspreises bei Teilveräusserungen	116
32.19. Die Bestimmung des Erwerbspreises, sofern dieser nicht mehr feststellbar ist	117
33. Die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes unmittelbar verbundenen Nebenkosten	118
34. Die wertvermehrenden Aufwendungen	121
35. Die Geldwertveränderung	127
35.1. Allgemeines	127
35.2. Die Berücksichtigung der Geldwert- veränderung	129
36. Der Nachweis der Anlagekosten	131
37. Die zu verschiedenen Zeiten entstandenen Anlagekosten	132
4. Die Verrechnung von Verlusten	132
§ 5 Das Steuermass	135
I. Allgemeines	135
II. Die Ausgestaltung des Grundtarifes bei der bündnerischen Grundstückgewinnsteuer	136
III. Die gesonderte oder zusammengefasste Besteuerung von mehreren Grundstücksgewinnen	137
A. Allgemein	137
B. Beim Grundstückskomplex	137
C. Beim gemeinschaftlichen Eigentum	138
IV. Die Berücksichtigung der Eigentumsdauer	139
A. Die Steuerreduktion	139

	<u>Seite</u>
B. Der Steuerzuschlag	140
C. Die Berechnung der Eigentumsdauer	140
1. Allgemeines	140
2. Der Beginn der Besitzesdauer	141
21. Nach dem Steuergesetz aus dem Jahre 1964	141
22. Nach dem Steuergesetz aus dem Jahre 1986	143
3. Das Ende der Besitzesdauer	145
4. Die mittlere Eigentumsdauer	146
5. Der Nachweis der Eigentumsdauer	149
§ 6 Intertemporales Recht	150
Abschliessende Betrachtungen	151

LITERATURVERZEICHNIS

- Albisser H. Das neue zürcherische Gesetz über die
Grundstückgewinnsteuer, ZBl. Bd. 64 (1963).
- Altdorfer W. Geschäftsvermögen und Privatvermögen im
Einkommenssteuerrecht, Diss. St. Gallen 1959.
- Bäumer X. Liegenschaftsgewinnsteuer, in: Handbuch
der schweizerischen Volkswirtschaft, Ausgabe
1955, Bd. 2.
- Bickel W. Die Steuer als Instrument des Einkommens- und
Vermögensausgleiches, Eine dogmenhistorische
Betrachtung, in: Probleme der öffentlichen
Finanzen und Währungen, Festgabe für Eugen
Grossmann, Zürich 1949.
- Blumenstein E. System des Steuerrechts; 3. A., Zürich, 1971,
(zit. Blumenstein).
- Blumenstein I. Zur Frage der Vermögensgewinnbesteuerung bei
Grundstücken, MBVR 59 (1961), S. 12 ff., (zit.
Grundstücktausch).
- Bohnsack G./
Hillebrecht R. Gesellschaft, Raumplanung, Städtebau, Grund und
Boden, Karlsruhe, 1967.

- Bräuer K. Wertzuwachssteuer, in: HdSt Bd. VIII, 4. A., Jena, 1928.
- Camenzind O. Die schwyzerische Grundstückgewinnsteuer, Diss. Freiburg, 1961.
- Damaschke A. Die Bodenreform, Grundsätzliches und Geschichtliches zur Erkenntnis und Ueberwindung der sozialen Not, 20. A., Jena, 1923.
- Diehl K. Zur Kritik der Reichswertzuwachssteuer, Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, III. Folge, 40. Bd. (1910), 3. Heft.
- Dietler M. U. Die Grundstückgewinnsteuer in den Kantonen, Diss. Bern, 1964.
- Egger B. Die steuerliche Erfassung von Wertzuwächsen an Grundstücken (Mit besonderer Berücksichtigung des Kantons Zürich), Diss. ZH, 1973.
- Erni B. Die Grundstückgewinnsteuer im Kanton Luzern, ZBl. Bd. 66 (1965).

- Frey A.A. Die Steuerlast auf dem Grundbesitz, Methoden und Ergebnisse bei Belastungsvergleichen über die Steuern an Grundstücken, dargestellt an Hand des Steuerrechts in den Kantonen Zürich, Bern und St. Gallen, unter Berücksichtigung des Wehrsteuerrechts, Diss. St. Gallen, 1959.
- George H. Progress and Poverty, an Inquiry into the Cause of Industrial Depressions and Increase of Want with Increase of Wealth, 1879, 4. A., London, 1882.
- Grossmann B. Die Besteuerung der Gewinne auf Geschäftsgrundstücken, in: Schriftenreihe "Finanzwirtschaft und Finanzrecht", Bd. 23, Paul Haupt, Bern, 1977.
- Grüniger E./Studer W. Kommentar zum Basler Steuergesetz, 2. A., Basel, 1970.
- Guhl H. Die Spezialbesteuerung der Grundstückgewinne in der Schweiz, Diss. ZH, 1953.
- Gürtler H. Die Liegenschaftsgewinnsteuer des Kantons Basel-Land, in ZBl. Bd. 34 (1933).
- Haab R. Zürcher Kommentar, IV. Bd., Das Sachenrecht, 2. A., Zürich, 1930.

- Higy C. Die Wertzuwachssteuern in der Schweiz; in: Zeitschrift für schweiz. Statistik und Volkswirtschaft, Bd. 57, 1921, (zit. Wertzuwachssteuern).
- Higy C. "Die Liegenschaftsgewinnsteuer", Artikel im Handbuch der schweiz. Volkswirtschaft, II. Bd., Bern, 1939, (zit. Liegenschaftsgewinnsteuer).
- Höhn E. Steuerrecht, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Bd. 8, 5. A., Bern und Stuttgart, 1986.
- Höhn E. Die Besteuerung der privaten Gewinne (Kapitalgewinnbesteuerung), Diss. ZH, 1955, (zit. Kapitalgewinnbesteuerung).
- Höhn E. Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, Schriftenreihe Finanzwirtschaft und Finanzrecht, Nr. 38, Bern und Stuttgart, 1984.
- Kahn D.C. Die Besteuerung des Kapitalgewinns, Diss. ZH, 1954.
- Känzig E. Die eidgenössische Wehrsteuer, Basel, 1962, Ergänzungsband, 2. A., Basel, 1972.

- Känzig E. Die Sacheinlage nach Aktien- und nach Steuerrecht, SAG 38 (1966), (zit. Sacheinlage).
- Kaufmann J. Die Abgrenzung zwischen Geschäfts- und Privatvermögen im eidgenössischen und zürcherischen Recht, Festschrift für Ernst Blumenstein, Zürich, 1946.
- Koehn G. Die zürcher Grundstückgewinnsteuer, Diss., Zürich, 1955.
- Koko, Entwurf Koordinationskommission für die Steuerharmonisierung, Entwurf für ein Gesetz über die direkten Steuern der Kantone und Gemeinden und ein Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer vom 3.8.1973, Bern, 1973.
- Koko, Bericht Koordinationskommission für die Steuerharmonisierung, Bericht vom 3.8.1973, Bern, 1973.
- Locher, P. Das Objekt der bernerischen Grundstückgewinnsteuer, in: Abhandlungen zum schweizerischen Recht, Heft 445, Stampfli, Bern, 1976.
- Lotz W. Finanzwissenschaft, 2. A., Tübingen, 1931.

- Luick W. Die Besteuerung der Liegenschaftsgewinne in der Schweiz, in: Schweizerische Zeitung für Volkswirtschaft und Sozialpolitik, Bd. 28 (1922) Bd. II.
- Masshardt H. Kommentar zur direkten Bundessteuer, 2. A., Zürich, 1985.
- Meier-Hayoz A./
Forstmoser P. Grundriss des schweizerischen Gesellschaftsrechts, 4. A., Bern, 1981.
- Mill J. Elements of Political Economy, 2. A., London, 1824.
- Mill J.S. Principles of Political Economy with some of their Applications to Social Philosophy, 1848, 7. A., London, 1871, neu herausgegeben in Collected Works of John Stuart Mill, Vol. II., Toronto, 1965 (zit. Principles).
- Mill J.S. Dissertations and Discussions, 2. A., London, London, 1875 (zit. Dissertations).
- Ochsner P.E. Die Besteuerung der Grundstücksgewinne in der Schweiz, Diss. ZH, 1973.

- Von Rechenberg, P. Bündner Steuerkommentar zum Steuergesetz des Kantons Graubünden, Chur, 1967.
- Reimann A./Zuppinger F. Kommentar zum Zürcher Steuergesetz, Bd. I - IV, Bern, 1961 - 1971.
Schärrer E.
- Riemer H.M. Das Baurecht (Baurechtsdienstbarkeit) des Zivilgesetzbuches und seine Behandlung im Steuerrecht, Zürich, 1968.
- Ricardo D. On the Principles of Political Economy and Taxation, London, 1817.
- Rusca J.W. Bündner Steuerpraxis (eine fortlaufende Sammlung von Verwaltungsgerichtsentscheiden in Steuer-sachen, ab 1978).
- Sager K. Objekt und Bemessungsgrundlage der st. gallischen Grundstückgewinnsteuer, Diss. Bern, 1965.
- Schwarz R.M. Die Handänderungssteuer im Kanton Graubünden, Diss. Zürich, 1985.
- Schweizerisches Privatrecht, Obligationenrecht - Besondere Vertragsverhältnisse, Bd. VII./1., Herausgegeben von Frank Vischer, Basel und Stuttgart, 1977.

- Schubiger W. Das zürcherische Grundstückgewinn- und Handänderungs-Steuerrecht, Diss. ZH, 1942.
- Stavenhagen G. Geschichte der Wirtschaftstheorie, 3. A., Göttingen, 1964.
- Steiger J. Die Wertzuwachssteuer in Deutschland und in der Schweiz, in: ZBl Bd. 11, (1910).
- Stoffel N. Die Liegenschaftsgewinnsteuer im Kanton Wallis, Diss. Freiburg, 1971.
- Thalmann Chr. Die Abgrenzung von Privat- und Geschäftsvermögen in der neueren schweiz. Rechtsprechung (ASA 33 (1964/65), S. 81 ff.
- Tuor P./Schnyder B. Das schweizerische Zivilgesetzbuch, 9. A., Zürich, 1975.
- Wagner A. Finanzwissenschaft, 2. Teil, Theorie der Besteuerung, Gebührenlehre und allgem. Steuerlehre, 2. A., Leipzig, 1890.
- Zuppinger F. Die zürcherische Grundstückgewinn- und Handänderungssteuer, Heft 3 der Veröffentlichungen des kantonalen Steueramtes Zürich, Zürich, 1956, (zit. Grundsteuern).

- Zuppinger F. Die wirtschaftliche Handänderung im Steuerrecht, StR 24 (1969), S. 455 ff., (zit. wirtschaftliche Handänderung).
- Zuppinger F. Die Besteuerung des Liegenschaftenhändlers im interkantonalen Verhältnis unter besonderer Berücksichtigung des zürcherischen Steuerrechtes, Bern, 1971, (zit. Liegenschaftenhändler).
- Zuppinger F./Schärner E. Kommentar zum zürcher Steuergesetz, Ergänzungsband, 2. A., Bern, 1983.
Fessler F./Reich M.

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
a.M.	anderer Meinung
Anm.	Anmerkung
Art.	Artikel
AS	Amtliche Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen
ASA	Archiv für schweizerisches Abgaberecht
A.	Auflage
Bd.	Band
BdBSt	Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer direkten Bundessteuer
Bde.	Bände
betr.	betreffend
bezügl.	bezüglich
BG	Bundesgesetz

BGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Schweizerischen Bundesgerichtes
BR	Bündner Rechtsbuch
BRB	Bundesratsbeschluss
BS	Bereinigte Sammlung der Bundesgesetze und Verordnungen (1848 - 1947)
BV	Schweizerische Bundesverfassung
bzw.	beziehungsweise
d.h.	das heisst
Diss.	Dissertation
E.	Erwägung(en)
EB	Ergänzungsband
EGG	Bundesgesetz über die Erhaltung des bäuerlichen Grundbesitzes vom 12. Juni 1951 (SR 211.412.11.)
EG z. ZGB	Einführungsgesetz zum schweizerischen Zivilgesetzbuch vom 5. März 1944, BR 210.100
EGVO	Erschliessungs- und Gesamtumlegungsverordnung vom 1. Oktober 1974, BR 801.300
EntG	Bundesgesetz über die Enteignung vom 20. Juni 1930, SR 711

EntG GR	Enteignungsgesetz des Kantons Graubünden vom 26. Oktober 1958, BR 803.100
f.	und folgende Seite
ff.	und folgende Seiten
FG	Finanzgesetz
GB	Grundbuch
GBV(0)	Grundbuchverordnung vom 22. Februar 1910 (SR 211. 432.1)
GRP	Protokolle des Grossen Rates von Graubünden
GrR	Grosser Rat
GVV(0)	Grossrätliche Vollziehungsverordnung
hinsichtl.	hinsichtlich
i.d.R.	in der Regel
insbes.	insbesondere
i.S.	im Sinne
i.e.S.	im engeren Sinne
i.w.S.	im weiteren Sinne
i.V.m.	in Verbindung mit

Jg.	Jahrgang
kant.	kantonal
Kom.	Kommentar
KStV	Kantonale Steuerverwaltung
KV	Kantonsverfassung
Lit.	Literatur
lit.	litera (Buchstabe)
LWG	Bundesgesetz über die Förderung der Landwirtschaft und die Erhaltung des Bauernstandes (Landwirtschaftsgesetz) vom 3. Oktober 1951, SR 910.1
m.a.W.	mit andern Worten
MBVR	Monatszeitschrift für bernisches Verwaltungsrecht und Notariatswesen
m.E.	meines Erachtens
N.	Note(n)
Nr.	Nummer
OR	Bundesgesetz über das Obligationenrecht vom 30. März 1911, SR 220
ORK	(zürcherische) Oberrekurskommission

publ.	publiziert
Prot.	Protokoll
PVG	Praxis des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden
resp.	respektive
RP	StRP
RPG	Bundesgesetz über die Raumplanung vom 22. Juni 1979, SR 700
RPG GR	Raumplanungsgesetz für den Kanton Graubünden vom 20. Mai 1973, BR 801.100
RPR	Rekurspraxis der Regierung des Kantons Graubünden
S.	Seite
SAG	Zeitschrift "Die schweizerische Aktiengesellschaft"
SchKG	Bundesgesetz über Schuldbetreibung und Konkurs vom 11. April 1889, SR 281.1
SJZ	Schweizerische Juristenzeitung
sog.	sogenannt
SPR	Schweizerisches Privatrecht

SR	Systematische Sammlung des Bundesrechtes
Sten. Bull. NR	Amtliches Stenographisches Bulletin des Nationalrates
StG	Steuergesetz, zit. unter Nachstellung der Kantonsbezeichnung, ansonsten StG GR
StG GR	Steuergesetz des Kantons Graubünden unter der Nachstellung des Abstimmungsjahres
StR	Steuer Revue
StRE	Entscheid(e) der Steuerrekurskommission von Graubünden
StRP (RP)	Die Praxis der Steuerrekurskommission von Graubünden 1945 - 1957, bearbeitet von Josias Grass, Chur 1959
u.a.	unter anderem
UeB.	Uebergangsbestimmungen
u.U.	unter Umständen
VGE	Entscheid(e) des Verwaltungsgerichtes des Kantons Graubünden
VGG	Gesetz über die Verwaltungsgerichtsbarkeit im Kanton Graubünden (Verwaltungsgerichtsgesetz) vom 9. April 1967, BR 370.100

vgl.	vergleiche
VGr.	Verwaltungsgericht
Vo	Verordnung
VV(0)	Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz für den Kanton Graubünden
VVG	Gesetz über das Verfahren in Verwaltungs- und Verfassungssachen vom 3. Oktober 1982, BR 370.500
VZG	Verordnung des Bundesgerichtes über die Zwangsverwertung von Grundstücken vom 23. April 1920, SR 281.42
WEG	Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz vom 4. Oktober 1974, SR 843
WStB	BdBSt
z.B.	zum Beispiel
ZBGR	Zeitschrift für Beurkundungs- und Grundbuchrecht
ZBl.	Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung
ZGB	Schweizerisches Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907, SR 210
ZGRG	Zeitschrift für Gesetzgebung und Rechtsprechung in Graubünden

Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert
ZR	Blätter für zürcherische Rechtssprechung
ZSR	Zeitschrift für schweizerisches Recht
z.T.	zum Teil

EINLEITUNG

Die vorliegende Arbeit soll einen kurzen Einblick in die Entwicklung zur heutigen bündner Grundstückgewinnsteuer vermitteln. Darüber hinaus liegt ihre Zielsetzung darin, bei der Lösung von Fragen, die sich in Zusammenhang mit der Besteuerung von Grundstücksgewinnen des Privatvermögens ergeben, weiterzuhelfen.

Ein wichtiges Anliegen war es, die Beziehung der altrechtlichen- zu den neurechtlichen Bestimmungen aufzuzeigen und die Abweichungen und Änderungen hervorzuheben.

Da nicht nur der Kanton Graubünden, sondern auch die meisten seiner Gemeinden eine Grundstückgewinnsteuer erheben und in aller Regel auf die kantonale Lösung ganzheitlich oder grundsätzlich verweisen, erstreckt sich der Geltungsbereich der Arbeit auch auf das Gemeindesteuerrecht.

Wegen der engen Bezugnahme der Gemeinden, welche die Grundstückgewinnbesteuerung eingeführt haben, auf die kantonale Gesetzgebung, erschien ein näheres Eintreten auf die einzelnen Gemeindeerlasse als überflüssig.

ERSTER TEIL: HISTORISCHES

§ 1 DIE GESCHICHTLICHE ENTWICKLUNG DER BESTEuerung VON BODEN- MEHRWERTEN

Zur Zeit der Bodenreformbewegung entstand erstmals die Idee der Besteuerung von Grundstücksgewinnen. Diese Bewegung hat ihren Ursprung in den Lehren der englischen Nationalökonomten am Ende des 18. und zu Beginn des 19. Jahrhunderts. Die Frage um die Berechtigung des privaten Grundeigentums ist seit jeher Gegenstand philosophischer und politischer Auseinandersetzungen gewesen. Die radikalste Gruppe der Bodenreformbewegungen in England und später in Amerika tendierten für die Verstaatlichung des Bodens. Da die Mehrwertabschöpfung das private Grundeigentum voraussetzt, ist auf die Vertreter, die für die Abschaffung des Grundeigentums Stellung bezogen haben, wie z.B. John Locke und Pierre Joseph Proudhon, in diesem Zusammenhang nicht näher einzutreten. Im übrigen werden im Rahmen dieser Arbeit nur die wichtigsten Vertreter und ihre grundlegendsten Gedankengänge, die zur Grundstücksgewinnbesteuerung geführt haben, Erwähnung finden (1).

I. Die Entwicklung der Theorien in England

Ein bedeutender Vorläufer für die theoretische Entwicklung der modernen Theorie der Bodenwertzuwachsbesteuerung ist DAVID RICARDO (1772 - 1823).

(1) Ausführlicher insbes. Egger, S. 1 ff.

Er bezeichnete die Differenz des Ertrages von Grundstücken verschiedener natürlicher Bodenbeschaffenheit, der bei gleichem Einsatz von Arbeit und Kapital erwirtschaftet wurde, als Grundrente. Diese beabsichtigte Ricardo mit der sogenannten "land-tax" zu besteuern (2). Sie wird dem Eigentümer von Boden besserer Qualität in dem Masse auferlegt, als zur Befriedigung der wachsenden Nachfrage, die dazumal in England vor allem durch die rasche Bevölkerungsvermehrung verursacht wurde, Land minderwertigeren Ertrages für den Ackerbau erschlossen werden musste (3). Von Ricardos Freund und Mitarbeiter JAMES MILL (1772 - 1836) wurde dessen Lehre übernommen und weiterentwickelt. James Mill betrachtete die Rente als denjenigen Anteil aller Einkünfte bei der Bewirtschaftung des Bodens, welcher den Ertrag des investierten Kapitals und der Arbeit übersteigt. Dieses Renteneinkommen, das dem Grundeigentümer nicht seiner eigenen Leistung wegen zufällt, sondern die Auswirkung von äusseren Ursachen und Entwicklungen ist, bildete für ihn ein geradezu ideales Objekt der Besteuerung (4). Der Sohn von James Mill, JOHN STUART MILL (1806 - 1873) übernahm die grundlegenden Gedanken von seinem Vater und dehnte sie auf die städtischen Verhältnisse aus, wo die rapide steigenden Bodenpreise eine immer grössere Kluft zwischen den Grundeigentümern und den von diesen abhängigen Mietern zur Folge hatte. Er prägte den Begriff des "unverdienten Wertzuwachses" und hatte konkrete Vorstellungen, wie die Steuer zu realisieren sei. Er beabsichtigte die Erstellung eines Grundstückskatasters, in welchem alle Grundstücke mit ihren periodisch zu schätzenden Werten festgehalten sein sollten. Der ausgewiesene Wertzuwachs würde um die vorgenommenen Wertvermehrungen und einen Sicherheitsabzug vermindert. Der Restbetrag würde dann der Allgemeinheit zufallen. Bei der Besteuerung des unverdienten Wertzuwachses dachte J. St. Mill auch schon an die Berücksichtigung der Inflation. Die Verwirklichung seines Konzeptes blieb dem geistigen Vater der späteren

(2) Ricardo, S. 232 ff.

(3) Ricardo, S. 46 ff.

(4) Mill James, S. 33 ff.

Bodenreformbewegung u.a. wegen des entscheidenden Einflusses der Grossgrundbesitzer auf die englische Legislative jedoch versagt (5). J. St. Mill's Ueberlegungen haben aber bis in die heutige Zeit nichts an Aktualität eingebüsst.

II. Die Bodenreformbewegung in den Vereinigten Staaten

Anders als in England, wo die Besteuerung des unverdienten Bodenwertzuwachses zwar von weiten Kreisen der Bevölkerung unterstützt wurde, vorerst aber doch noch Theorie blieb, konnte die Bodenreformbewegung in den Vereinigten Staaten einen gewissen politischen Erfolg verzeichnen. Ihr Wegbereiter war der in Philadelphia geborene und von 1858 - 1879 in Kalifornien lebende HENRY GEORGE (1839 - 1897). Sein wichtigstes Werk erschien im Jahre 1879 (6). George war Betroffener einer enormen wirtschaftlichen Entwicklung. Die rapide steigenden Bodenpreise hatten eine stark um sich greifende Bodenspekulation und die Konzentration des Grundeigentums in den Händen einiger weniger zur Folge. George war davon überzeugt, dass die Ursache der ungleichen Verteilung der Güter im Privatbodenbesitz begründet lag. Noch radikaler als sein Vorläufer Ricardo, James und John Stuart Mill, forderte er die vollständige Wegbesteuerung der Grundrente. Diese sollte aber nicht mittels Verstaatlichung des Grundeigentums an die Allgemeinheit zugewiesen werden, da ja die Konfiskation der Grundrente ebenfalls zu einer Vergemeinschaftlichung des Bodens führte. Auf diese Weise konnte George die Nachteile einer

(5) Mill John Stuart, Principles, S. 819 ff., Dissertations, S. 286 ff.

(6) George Henry, Progress and Poverty, An Inquiry into the Cause of Industrial Depressions and of Increase of Want with Increase of Wealth, 1879.

Verstaatlichung umgehen. Wie seine Wegbereiter vertrat er die Ansicht, dass den Bodeneignern die Ertragssteigerungen, die auf ihr eigenes Dazutun zurückzuführen waren, auch wirklich ihnen selber zufließen sollten. Da George von einem ständig wachsenden Anteil der Grundrente am Sozialprodukt ausging, hielt er den Ertrag aus der vollkommenen Wegbesteuerung der Grundrente als die einzige notwendige Einnahmequelle des Staates (7). Der Prognose von der sogenannten "single tax" wurde verständlicherweise von einem Grossteil der Steuerzahler Sympathie entgegengebracht. Die Beschränkung der Besteuerung auf diese Einheitssteuer war hingegen nicht realisierbar.

III. Die Entstehung und Verwirklichung der ersten Steuern auf unverdientem Wertzuwachs in Deutschland und Kiautschou

Nicht als eigentlicher Bodenreformer, aber dennoch kaum zu überschätzen ist die Fortbildung und Bereicherung des damaligen Steuersystems durch ADOLPH WAGNER (1835 - 1917). Während die ursprünglich einzige Aufgabe der Besteuerung in der Beschaffung von Mitteln für den öffentlichen Haushalt bestand, ergänzte Wagner diese finanzpolitische Zielsetzung durch die sozialpolitische Motivation. Er trat für die Korrektur der in der freien Konkurrenz entstandenen Einkommens- und Vermögensverteilung ein. Dabei unterschied Wagner zwischen ökonomisch verdientem Einkommen und konjunkturell bedingten Gewinnen und schloss sich an die Lehre vom unverdienten Wertzuwachs an. Als wichtigsten Fall der Konjunkturgewinne bezeichnete er die Gewinne auf Grundstücken und Gebäuden, wobei er auch erkannte, dass diese Gewinne nicht nur konjunkturbedingt, sondern auch auf konkrete Massnahmen der Allgemeinheit zurückzuführen waren. Anders als John Stuart Mill glaubte Wagner nicht an die aus veranlagungstechnischen Gründen kaum durchzuführende periodische

(7) George, S. 364 f.

Wertzuwachssteuer. Es ging ihm vielmehr um die Abschöpfung des bereits realisierten oder aber in naher Zukunft realisierbaren Gewinnes (8). Es ist keineswegs verwunderlich, dass Wagners These vom sozialpolitischen Zweck der Steuern unter den Finanzwissenschaftlern seiner Zeit, zumindest anfänglich, auf wenig Gegenliebe stiess. Dies vor allem, weil die neue ausserfiskalische Komponente der Steuertheorie weder finanzpolitisch noch wissenschaftlich fundiert war. Die zweite namhafte Persönlichkeit der deutschen Bodenreformbewegung war ADOLF DAMASCHKE (1865 - 1935). Er war der Vorsteher des "Bund der Deutschen Bodenreformer". In seinem Buch "Die Bodenreform" (9) verfasste er die Forderungen dieser Vereinigung. Damaschke war auch entscheidend an der Verwirklichung der ersten bedeutenden Steuer auf dem Bodenwertzuwachs in Kiautschou, einer deutschen Kolonie in Ostasien, beteiligt. Als die Realisation des von der deutschen Verwaltung beabsichtigten Bauvorhabens in Kiautschou bekannt wurde, setzte eine massive Bodenspekulation ein. Dieser Entwicklung wirkte der Erlass der Landordnung vom 2.9.1898 folgendermassen entgegen. Zum Erwerb von Land zu Bauzwecken war einzig die deutsche Verwaltung, die den Boden mit Gewinn weiter verkaufen durfte, befugt. Nach der Reprivatisierung wurde eine jährliche Steuer von 6% des Kaufpreises erhoben. Bei jedem weiteren Verkauf oder nach fünfundzwanzigjähriger Besitzesdauer betrug die Abschöpfung ein Drittel des unverdienten Wertzuwachses. Um Steuerumgehungen vorzubeugen hatte die Regierung ein allgemeines Vorkaufsrecht. Im Jahre 1903 wurde überdies bestimmt, dass Land, welches nicht bis 1906 zu dem Zweck genutzt wurde zudem es gekauft worden war, mit einer alle drei Jahre um 3% bis maximal 24% des Erwerbspreises zu erhöhenden Steuer belastet werden

(8) Wagner, S. 207 ff., Bickel, S. 15 ff.

(9) Damaschke Adolf, Die Bodenreform, Grundsätzliches und Geschichtliches zur Erkenntnis und Ueberwindung der sozialen Not, 20. Aufl., Jena 1923.

solle. Nach der vertragsgemässen Nutzung des Bodens wurde die Steuer wieder auf 6% gesenkt (10). In fiskalischer Hinsicht war das Gesetz ohne grosse Bedeutung. Hingegen gelang es der Kolonialregierung die Bodenspekulation wirksam zu bekämpfen, was auch der eigentliche Zweck der Wertzuwachssteuer war. Diese hinterliess nicht nur im Mutterland, sondern auch in anderen Staaten einen nachhaltigen Eindruck und ebnete den Weg für ähnliche Vorhaben. Die wohl beste Anerkennung der Bodenrechtsordnung von Kiautschou war die Uebernahme des Gesetzes durch die Japaner im Jahre 1915, die sie auch in ihren Kolonien einführten (11). Aber auch in zahlreichen Ländern Europas sind um die Jahrhundertwende bis auch noch in der Zeit über den ersten Weltkrieg hinaus, verschiedene Arten von Bodenwertzuwachssteuern verwirklicht oder zumindest im Parlament vorgeschlagen worden. Den Anfang machten einige sächsische Vorortgemeinden. Als erste Grossstadt folgte Frankfurt a.M. im Jahre 1904. Ein Jahr später folgte Köln und Gelsenkirchen. 1910 kannten bereits 13 Kreise in Preussen und 457 deutsche Gemeinden eine Wertzuwachssteuer (12). Die Wirkung dieser Steuern lag allerdings nicht in einer Abschöpfung der Grundrente. Sie waren vielmehr eine Weiterentwicklung der starren Handänderungsgebühren, wie der Bauplatzsteuer, der Beitragspflicht der Grundeigentümer oder der Grundwertsteuer (13). Die Entwicklung in Deutschland gipfelte mit der Einführung der Reichswertzuwachssteuer. Begründet wurde diese Steuer mit dem "werterhöhenden Einfluss" seit der Gründung des Deutschen Reiches. Die Bestimmungen der Reichswertzuwachssteuer brachten teilweise neue Diskusionselemente. So war die Handänderung infolge Erbgang's zuwachsgewinnsteuerfrei. Bemessungsgrundlage war der ursprüngliche Erwerbspreis, sofern das Grundstück durch die Erben später weiterverkauft wurde. Die wissenschaftlich äusserst interessante Reichssteuer wurde in der Praxis jedoch ein Misserfolg.

(10) Bohnsack, Hillebrecht, S. 25.

(11) Egger, S. 10 und dort zit. Lit.

(12) Lotz, S. 544.

(13) Steiger, S. 145 ff.

Das lag hauptsächlich daran, dass die Einkünfte viel zu gering und die Veranlagungskosten viel zu hoch gewesen waren. Von den Erträgen der Reichswertzuwachssteuer fiel dem Reich nur 50%, den Gliedstaaten 10%, und den Gemeinden 40% zu (14). Sie wurde dann auch nach nur zweijährigem Bestehen wieder aufgehoben. Von da an blieb es den Gemeinden und Gliedstaaten anheimgestellt, ob und inwiefern sie die Steuer weiterhin erheben wollten. Die Normen des ausser Kraft gesetzten Reichssteuergesetzes blieben aber weiterhin richtungsweisend (15). Der erste Weltkrieg und die damit verbundene enorme Geldwertveränderung verhinderten eine harmonische Entwicklung der Bodenzuwachssteuern. 1925 wurde im Finanzausgleichsgesetz bestimmt, dass bei der Ermittlung des steuerbaren Wertzuwachses, d.h. beim Vergleich des Erwerbs- und Verkaufspreises, die Kaufkraft an beiden Zeitpunkten massgebend sein soll (16).

IV. Der Fortgang in England

In Grossbritannien wurde die Grundstückgewinnbesteuerung erstmals im Rahmen der bedeutenden Finanzreform der Jahre 1909 und 1910 von Lloyd Georges "People Budget" eingeführt. Die wichtigsten Bodensteuern waren die "increment value duty" für die Erfassung des unverdienten Wertzuwachses und die "undeveloped land duty", welche die Wertsteigerung ertragslosen Landes belastete. Die letztere wurde jährlich erhoben. Bei der "increment value duty" war als Ausgangspunkt der Bodenzwert des Jahres 1909 bestimmt worden. Damit entgingen alle bis zur Erhebung der Steuer erfolgten Wertsteigerungen einer Berücksichtigung. Die Rückwirkung der "increment value duty" konnte nicht realisiert werden, weil die bestehenden Grundsteuern Englands die wichtige

(14) Diehl, S. 334.

(15) Kahn, S. 23.

(16) Bräuer, S. 1029 ff.

Grundlage eines ausgebauten Katasters nicht kannten und dieses zuerst geschaffen werden musste. Dies bedeutete für den Fiskus eine erhebliche Steuereinsparnisse. Die englische Steuer auf unverdientem Wertzuwachs hatte somit auch keine lange Geltungsdauer. Sie wurde im Jahre 1920 aufgehoben (17).

V. Die Entwicklung in der Schweiz

Den Anfang in der Besteuerung von Grundstücksgewinnen beschreitet in der Schweiz die basellandschaftliche Gemeinde Birsfelden. Sie führte bereits 1890 eine Art von Wertzuwachsbesteuerung ein. Es handelte sich dabei um eine Mehrerlössteuer, die weder auf dem Grundstücksgewinn, noch auf dem eigentlichen Mehrwertzuwachs erhoben wurde. Als Steuerobjekt wurde der Mehrerlös erfasst, den der Veräußerer bei einer Handänderung über die Vermögenssteuerschätzung hinaus erzielte. Erfasst wurde somit einesteils das zu wenig versteuerte Vermögen und andernteils der seit der letzten Vermögensdeklaration angewachsene, realisierte Wertzuwachs (18). Im Kanton Baselstadt wurden jedoch Grundstücksgewinne bereits in einem Steuergesetz von 1840 der allgemeinen Einkommenssteuer zugerechnet (19). Um die Jahrhundertwende begann sich auch in der Schweiz der Einfluss der Wertzuwachssteuer von Kiautschou bemerkbar zu machen. Ein wichtiges Ereignis für die Verwirklichung der Idee einer Abschöpfung des unverdienten Wertzuwachses war der schweizerische Städtetag vom 25. September 1909 in Chur, an welchem sich die Delegierten der Verwaltungen für eine kommunale Besteuerung des Bodenwertzuwachses aussprachen. 1909 wurde im Kanton Solothurn, 1917 in Zürich, 1918 in Bern und

(17) Kahn, S. 63.

(18) Gürtler, S. 404; Egger, S. 11 f.

(19) Higy, Wertzuwachssteuern; S. 34.

1919 in Schaffhausen, der Grundstückgewinn erstmals einer Besteuerung unterzogen, wobei es den zürcherischen Gemeinden vorbehalten blieb, unabhängig eine zusätzliche Spezialsteuer zu erheben. Die in einigen Kantonen und Gemeinden vor dem ersten Weltkrieg erlassenen Steuern standen aber noch in enger Verbindung mit der Einkommenssteuer. Die eigentliche Wertzuwachsbesteuerung als Sondersteuer fand in der Schweiz erst in den Nachkriegsjahren Eingang in die Steuergesetze. Der in dieser Zeit gesteigerte Finanzbedarf der Gemeinwesen lenkte die Aufmerksamkeit der Gesetzgeber und der öffentlichen Meinung auf die Zuwachsbesteuerung. Der damaligen Notlage des Wohnungsmarktes, verbunden mit dem gestiegenen finanziellen Aufwand der öffentlichen Verbände, ist es wohl auch zuzuschreiben, wenn der Ruf nach einer Sonderbesteuerung nicht wie vor dem Krieg nur ein schwaches Echo zu erwecken vermochte (20). In der Herbstsession des Jahres 1918 wurde von Seiten des Nationalrates mittels einer Motion in Verbindung mit der Kriegsgewinnsteuer eine eidgenössische Zuschlagssteuer auf Grundstückgewinnen gefordert. Dieser Antrag wurde jedoch mit grossem Mehr abgelehnt (21). Am 5. Februar 1920 wurde ebenfalls anhand einer nationalrätlichen Motion die Einführung einer speziellen eidgenössischen Wertzuwachssteuer auf Immobilien beantragt, deren Erträge zur Hauptsache den Kantonen, aus denen sie stammen, zurück erstattet werden sollten. Dies mit der Auflage, die Steuererträge aus Gebäuden zur Förderung des kommunalen Wohnungsbaues und zur Unterstützung der privaten Bautätigkeit und die Einnahmen aus landwirtschaftlichen Grundstücken zur Subventionierung agrikoler Bodenverbesserungen zu verwenden (22). Auch dieser Vorstoss wurde vom eidgenössischen Parlament zurückgewiesen. Eine eidgenössische Grundstückgewinnsteuer wurde auch später nicht verwirklicht.

(20) Higy, Wertzuwachssteuern, S. 33 ff. ; Egger, S. 12 f.

(21) Sten. Bull. NR 1918, S. 270; Bäumer, S. 136 ff.; Egger, S. 13.

(22) Sten. Bull. NR 1920, S. 68; Higy, Wertzuwachssteuer, S. 46 f.; Egger, S. 13.

Einzig die vom Bund im Jahre 1940 erhobene Kriegsgewinnsteuer, welche jedoch nur die in spekulativer Absicht realisierten Gewinne erfasste, kann als Ansatz einer eidgenössischen Besteuerung des Bodenwertzuwachses betrachtet werden (23).

Die Verbreitung der Grundstückgewinnsteuer in den Kantonen vollzog sich nur sehr langsam. Dies ist verständlich, da die gut durchgebildete Wertzuwachssteuer eine der steuertechnisch kompliziertesten Steuerformen darstellt und es dem Gesetzgeber nicht gerade leicht macht (24). Von allem Anfang an ging es dabei nicht um eine periodische Abschöpfung des unverdienten Wertzuwachses. Aus veranlagungstechnischen Gründen beschränkten sich die Steuergesetze auf die Besteuerung des realisierten Grundstückgewinnes. Wie bereits erwähnt, wurden die ersten Grundstückgewinnsteuern der Schweiz im Rahmen der Einkommenssteuer erfasst. Erst später wurde in verschiedenen Kantonen eine Spezialsteuer geschaffen. Beide Steuersysteme vermochten sich bis heute zu halten. Die Entwicklung verlief bei der Besteuerung der privaten Grundstückgewinne in Richtung Spezialsteuer. Hingegen besteuern gegenwärtig die Mehrheit der Kantone Gewinne auf Geschäftsgrundstücken im Rahmen der Einkommens- bzw. Ertragssteuer (25).

(23) BRB vom 12.1.1940 über die Erhebung einer eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer, Art. 9 lit. 6.; Egger, S. 13.

(24) Gürtler, S. 204.

(25) Ochsner, S. 11; Grossmann, S. 9.

§ 2 DIE ENTWICKLUNG IN GRAUBÜNDEN

Bis zum Jahre 1945 ist in Graubünden keine Steuer auf unverdientem Wertzuwachs realisiert worden (1). Ein Gesetzesentwurf zur Erhebung einer Wertzuwachssteuer in der Stadt Chur wurde im Herbst 1920 mit grossem Mehr verworfen. Bereits sechs Jahre später wurden die Grundstückgewinne einer selbständigen Gemeinde-Wertzuwachssteuer unterstellt. Einige bündner Gemeinden, wie beispielsweise St. Moritz kannten eine selbständige Liegenschaftsgewinnsteuer bereits früher (2).

I. Die Einführung der Vermögensgewinnsteuer mit der Revision des Steuergesetzes vom 16.12.1945

Wie aus den Beratungen des Grossen Rates hervorgeht, wollte man mit der Vermögensgewinnsteuer vor allem die bis zur Gesetzesrevision nicht steuerbar gewesenen Lotterie- und Spekulationsgewinne erfassen. Das Steuergesetz von 1945 kannte nicht die Einkommenssteuer mit ergänzender Vermögenssteuer, sondern Vermögenssteuer und Erwerbssteuer waren als Hauptsteuer ausgebildet (3). Die damalige bündnerische Erwerbssteuer war eine Teileinkommenssteuer, die sich auf die Besteuerung des Arbeitseinkommens, mit Einschluss der Renten und Pensionen, beschränkte. Die Vermögensgewinnsteuer kann daher auch als ein gewisser Ersatz für die fehlende Ertragsbesteuerung angesehen werden. Der die beiden Hauptsteuern ergänzenden Sondersteuer unterlagen

(1) Höhn, Kapitalgewinnbesteuerung, S. 48.

(2) Guhl, S. 55 ff.

(3) Verhandlungen des Grossen Rates Graubünden in der ausserordentlichen Frühjahrssession vom 12.3.1945, S. 128.

alle realisierten Kapital- und Spekulationsgewinne von mindestens Fr. 300.--. Art. 13 Abs. 1 StG 1945 erwähnt bei der exemplikativen Aufzählung der Kapitalgewinne auch die erzielten Mehrerlöse beim Verkauf von Grundstücken. Die Vermögensgewinnsteuer wurde aus der Differenz zwischen dem Erwerbspreis, welcher alle Aufwendungen die der Steuerpflichtige oder sein Erblasser für Erwerb, Erhaltung oder Wertvermehrung vorgenommen hat und dem Veräusserungspreis berechnet. Wurde der Vermögensgegenstand durch Erbteilung oder Vorempfang erworben, so galt als Erwerbspreis die Bewertung des Grundstückes bei der letzten Einschätzung zur Vermögenssteuer oder, wenn es sich um eine Erwerbung Kraft Erbrechts handelte, der Nachlasssteuerwert. Der Veräusserungspreis war als Wert aller Vorteile, die der Steuerpflichtige bei der Veräusserung in Geld, Sachen, Rechten und Ansprüchen erhält, umschrieben. Bei der Ermittlung der Vermögensgewinnsteuer ist den im Zeitraum zwischen Erwerbung und Veräusserung eingetretenen Veränderungen der Geldwertverhältnisse Rechnung zu tragen. Die Steuer auf Liegenschaftsgewinn wird im Zeitpunkt der Eintragung des Veräusserungsgeschäftes im Grundbuch erhoben. Ausgenommen von der Vermögensgewinnsteuer sind alle Handänderungen, die der Nachlass- oder der Schenkungssteuer unterliegen. Das Steuergesetz von 1945 schuf auch schon die Möglichkeit einer Abrechnung der Vermögensverluste. Dazu musste der Steuerpflichtige die Vermögensverluste innerhalb der letzten drei Jahre erlitten haben und diese durften noch nicht vom steuerbaren Erwerb abgezogen worden sein (4).

(4) Art. 29 StG-GR 1945

Das Steuermass der Vermögensgewinnsteuer war folgendermassen ausgestaltet:

Art. 32 "Der Ansatz der Vermögensgewinnsteuer beträgt:

bei einem Gewinn bis zu 10% des Anlagewertes				3% des Gewinnes		
"	"	von 10-20%	"	"	4%	"
"	"	von 20-30%	"	"	5%	"
"	"	von 30-40%	"	"	6%	"
"	"	von 40-50%	"	"	8%	"
"	"	von über 50%	"	"	10%	"

Bei Liegenschaftsgewinnsteuern vermindert sich der Steueransatz im Verhältnis zur Zeitdauer, während welcher die veräusserte Liegenschaft im Eigentum des Steuerpflichtigen oder seines Erblassers stand und zwar

um 1/8 bei einer Besitzdauer von über 3 Jahren

"	1/4	"	"	"	"	5	"
"	1/2	"	"	"	"	10	"

Die Besitzesdauer des Erblassers wird auch angerechnet, wenn die Liegenschaft als Vorempfang oder in einer Teilung übernommen wurde."

Die Art und Weise der Zuwachsgewinnbesteuerung, wie sie das Steuergesetz von 1945 statuierte, wies zahlreiche Mängel auf. So ist schon die Differenzierung zwischen Kapital- und Spekulationsgewinn problematisch und in diesem Fall bedeutungslos, da beide Arten von Vermögensgewinn steuerrechtlich gleich behandelt werden. Praktisch gerechtfertigt wäre nur die strikte Unterscheidung von Grundstück- und Mobiliargewinn. "Auf Grund einer formellen Veranlagungsbestimmung und nur einer solchen, ergibt sich eine Duplizität

des Steuerobjektes (5). Die Steuer auf Liegenschaftsgewinn wird im Zeitpunkt der Eintragung des Veräusserungsgeschäftes im Grundbuch, diejenige auf dem übrigen Vermögensgewinn gleichzeitig mit der Erwerbssteuer auf dem im vorausgegangenen Kalenderjahr erzielten Gewinn, erhoben" (6).

Das Steuerobjekt besteht somit einerseits im Jahrestotal aller Gewinne aus der Veräusserung von beweglichem Vermögen und andererseits im einzelnen Gewinn aus der Veräusserung eines Grundstückes. Bezüglich der Liegenschaftsgewinne besass die bündnerische Vermögensgewinnsteuer den Charakter einer vorwiegend objektiv ausgestalteten Spezialsteuer. Die Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit steht hier nicht in so umfassender Weise im Vordergrund, wie dies bei den Subjektsteuern der Fall ist, sondern sie bezieht sich nur auf den einzelnen, erzielten Gewinn. Sowohl der private, als auch der geschäftliche Kapitalgewinn unterliegt zumindest grundsätzlich der Vermögensgewinnsteuer. Für natürliche Personen ergeben sich aus dieser Regelung keine Kollisionen. Diese entrichten unabhängig davon, ob es sich um Privat- oder Geschäftspersonen handelt, nur eine sachlich beschränkte Einkommenssteuer vom Erwerb. Kapitalgewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen natürlicher Personen werden aus dem Geschäftsgewinn ausgeschieden und unterliegen ausschliesslich der Vermögensgewinnsteuer. Dies ergibt sich sowohl aus der allgemeinen Umschreibung des Erwerbssteuerobjektes, als auch indirekt aus der Spezialnorm, dass einzig Liegenschaftsgewinne, die von gewerbsmässigen Liegenschaftshändlern in Ausübung ihres Geschäftsbetriebes erzielt werden, erwerbssteuerpflichtig sind (7). Anders ist es bei den juristischen Personen. Diese entrichten die Erwerbssteuer auf dem gesamten Geschäftsgewinn, vermindert um die Verzinsung des versteuerten Vermögens (8).

In dem auf diese Weise berechneten Reingewinn sind aber auch die Kapital-

(5) Guhl, S. 33 und S. 49; Art. 13 Abs. 1 StG-GR 1945.

(6) Art. 29 Abs. 6 StG-GR 1945, Guhl, S. 49.

(7) Art. 12 Ziff. 2 StG-GR 1945, Guhl, S. 50.

(8) Art. 33 und 35 StG-GR 1945, Guhl, S. 49 f.

gewinne enthalten. Nach der grammatikalischen Auslegung der massgeblichen Gesetzesnormen würden die Kapitalgewinne iuristischer Personen sowohl der Vermögensgewinn-, als auch der Erwerbssteuer unterliegen. Nach der Auffassung der bündnerischen Steuerverwaltung war allerdings eine Doppelbelastung solcher Gewinne keineswegs beabsichtigt. Die Kollision der Vorschriften über die Vermögensgewinnsteuer mit denjenigen über die Erwerbssteuer war vielmehr auf die unsorgfältige Redaktion des Gesetzestextes zurückzuführen, denn es ist schlichtweg undenkbar, dass der Gesetzgeber ein und denselben Einkommensbestandteil zwei kantonalen Steuern unterwerfen wollte. Bei dieser Rechtslage boten sich für die Auslegung des Gesetzes zwei Möglichkeiten.

Mit der Befreiung des von den iuristischen Personen erzielten Kapitalgewinnes von der Erwerbssteuer hätte man der Vermögensgewinnsteuer den Vorzug gegeben. Die kantonale Steuerverwaltung hat sich aber, hauptsächlich auf Grund veranlagungstechnischer Ueberlegungen, für den Verzicht auf die Erhebung der Vermögensgewinnsteuer und damit für die Erwerbsbesteuerung der von iuristischen Personen erzielten Kapitalgewinne entschieden. Guhl hat hierzu folgendes festgehalten:

"Obgleich diese Auffassung sachlich absolut gerechtfertigt ist - geschäftliche Kapitalgewinne besitzen gegenüber den privaten viel weniger den Charakter ausserordentlicher Einkünfte - muss sie für das geltende bündnerische Recht abgelehnt werden. Allein die Bevorzugung der Vermögensgewinnsteuer entspricht der Systematik der bündnerischen Steuergesetzgebung und hält einer kritischen Betrachtung vom Standpunkt der Rechtsgleichheit aus stand. Als Hauptmerkmal des bündnerischen Steuersystems ist die Aufspaltung des Gesamteinkommens und die getrennte Erfassung seiner Teile durch Erwerbs-, Vermögens- und Vermögensgewinnsteuer erkannt worden. Demgegenüber stellt das Erwerbssteuerrecht für iuristische Personen eine systemwidrige Spezialregelung dar, welche nicht extensiv interpretiert werden darf. Die unterschiedliche Behandlung der geschäftlichen Kapitalgewinne je nachdem, ob sie im Geschäftsbetrieb einer natürlichen oder einer iuristischen Person eingetreten sind, ist im Hinblick auf ihren wirtschaftlichen identischen Charakter rechtswidrig und deshalb unzulässig.

Noch ein weiterer Gesichtspunkt zeigt die Unhaltbarkeit der heutigen Praxis

auf. Im Falle der Liquidation einer iuristischen Person sind auch die bündnerischen Steuerbehörden gezwungen, auf die Vermögensgewinnsteuer zurückzugreifen.

Das bündnerische Steuerrecht schreibt für die Erwerbssteuer die Vorjahresbemessung vor und gestattet ein Abweichen hievon einzig im Falle, da im Vorjahr eine Steuerpflicht noch nicht bestanden hat, nicht aber im Falle der Liquidation. Hört die Steuerpflicht während eines Steuerjahres auf, so wird nur das Nominaleinkommen pro rata temporis besteuert. Eine Besteuerung des Liquidationsgewinnes, welcher ausserordentliche Einnahmen, z.B. Kapitalgewinne, die im Laufe des letzten Steuerjahres erzielt werden, in sich schliesst, ist im Gesetz nicht vorgesehen. Um nun den Liquidationsgewinn, wenigstens soweit er einen Kapitalgewinn enthält, der Besteuerung nicht entgehen zu lassen, wird er - immer nach der heutigen Praxis - der Vermögensgewinnsteuer unterworfen".

"Da der Liquidationsgewinn wirtschaftlich aufgespartes Einkommen darstellt, ist seine Erfassung durch die Einkommenssteuer gerechtfertigt. Die Lösung in Graubünden jedoch, wo der von iuristischen Personen erzielte Kapitalgewinn grundsätzlich der Erwerbssteuer, im Liquidationsfall aber der Vermögensgewinnsteuer unterworfen wird, ist unhaltbar (9)".

Der Kritik Guhl's an der Vermögensgewinnsteuer von 1945 und deren Eingliederung in das Steuersystem ist nicht viel hinzuzufügen. Es darf allerdings nicht ausser Acht gelassen werden, dass nur schon die Tatsache der Einführung der Zuwachsgewinneinkommensbesteuerung als echter Fortschritt bezeichnet werden muss, denn damit wurde die Grundlage für die weitere Entwicklung der Abschöpfung von Bodenmehrwerten in Graubünden geschaffen.

(9) Guhl, S. 50 f.

II. Die Revision des Steuergesetzes vom 3.3.1952

Anlass zur Teilrevision des Steuergesetzes war vor allem das Vermögensgewinnsteuerrecht. Schon die Vorberatungskommission konnte sich nicht einigen, ob die Kapitalgewinnsteuer aufzuheben und an Stelle der Vermögensgewinnsteuer nur noch eine Grundstückgewinnsteuer zu erheben sei. Tatsache war, dass der Brutto-Jahresertrag der bündnerischen Mobiliargewinnbesteuerung in keinem Verhältnis zu den Erhebungskosten stand (10). Die Kommissionsmehrheit war allerdings der Ansicht, dass vor allem aus Gründen der Rechtsgleichheit, so sollen z.B. Wertschriftenanlagen nicht besser gestellt sein als Grundstücke, die Abschöpfung von Mehrwerten auf beweglichem Privatvermögen nicht einfach aufgehoben werden dürfe. In der Abstimmung des Grossen Rates wurde der Antrag der Kommissionsminderheit auf die Beschränkung der Vermögensgewinnsteuer nur auf die Grundstückgewinnsteuer mit 57 zu 30 Stimmen abgelehnt. Am System der bündnerischen Vermögensgewinnbesteuerung wurde mit der Teilrevision des Steuergesetzes im Jahre 1952 grundsätzlich nichts verändert. So blieb die unglückliche Verkoppelung der subjektiv ausgestalteten Mobiliargewinnsteuer, mit einer vorwiegend objektiven Grundstückgewinnsteuer, weiterhin bestehen. Die Vermögensgewinnsteuer wurde allerdings in einigen Punkten gegenüber der bisherigen Lösung verändert und unter einem eigenen Titel verselbständigt. So wurde der Mindeststeuerwert von Fr. 300.-- auf Fr. 1'000.-- erhöht.

Gewinne aus der Veräusserung von Geschäftsvermögen werden nun unabhängig davon, ob diese von einer natürlichen oder juristischen Person erzielt wur-

(10) In der Verhandlung des Grossen Rates vom 31.1.1951 ist von einem Ertrag in der Höhe von Fr. 20'000.-- die Rede, S. 19; Guhl erhielt auf Auskunft der bündner Steuerverwaltung Fr. 10'000.-- genannt, S. 52.

den, der Erwerbssteuer unterstellt (11). Auch die unhaltbare Regelung der Vermögensgewinnbesteuerung des Liquidationsgewinnes iuristischer Personen wurde aufgehoben. Der Liquidationsgewinn unterliegt nun systemgerecht der Erwerbssteuer (12). Die Belastung der Vermögensgewinne hat mit der Revision von 1952 eine Erhöhung erfahren, indem ein nach absoluter Höhe des Gewinnes berechneter Zuschlag von, bei mehr als Fr. 10'000.-- = 2%, bei mehr als Fr. 30'000.-- = 5% und bei mehr als Fr. 50'000.-- = 8%, erhoben wird (13). Der Maximalsatz der kantonalen Vermögensgewinnsteuer nähert sich demnach 18%. Dieser Steuersatz wird jedoch wegen der überschüssenden Progression nie ganz erreicht (14). Art. 49 Abs. 6 und 7 beinhalten eine wesentlich intensivere Degression mit zunehmender Besitzesdauer als das Steuergesetz von 1945.

"Die Steuer auf Grundstücksgewinnen vermindert sich im Verhältnis der Zeitdauer von der letzten Handänderung bis zur Veräusserung um

1/5 bei einer Dauer von mehr als 5 Jahren

1/3 " " " " " " 10 "

1/2 " " " " " " 20 "

2/3 " " " " " " 30 "

Bei einer Eigentumsdauer von mehr als 50 Jahren wird keine Steuer erhoben."

(11) Art. 41 zweiter Satz i.V.m. Art. 35 und Art. 12 Ziff. 2 StG-GR 1952.

(12) Art. 22 lit.a und lit.c StG-GR 1952; vorne, S. 15 f., N. 9.

(13) Art. 49 Abs. 4 StG-GR 1952.

(14) Art. 49 Abs. 5 StG-GR 1952; Guhl, N. 11., S. 52.

Die Teilrevision des Steuergesetzes von 1952 brachte einige wichtige Verbesserungen in der Grundstückgewinnbesteuerung. Dies vor allem in formeller Hinsicht durch ihre Verselbständigung unter einem eigenen Titel. Mittels unzweideutiger gesetzlicher Grundlage sind Unklarheiten des alten Gesetzes behoben und es ist damit dem Postulat der Rechtssicherheit Rechnung getragen worden. Im materiellen Sinne ist die Aenderung in der Besteuerung der Liquidationsgewinne iuristischer Personen als Fortschritt gegenüber dem bisherigen Recht zu bezeichnen. Die Ausweitung des Besitzesdauerabzuges bis zur gänzlichen Steuerbefreiung fördert das Horten des Grundeigentums und ist daher unglücklich.

III. Das Steuergesetz vom 21.6.1964

Anlässlich der Totalrevision von 1964 wurde auch die Besteuerung von Mehrwerten neu konzipiert. Die seit der Einführung der Vermögensgewinnbesteuerung bestehende unglückliche Verkoppelung der subjektiv ausgestalteten Mobiliargewinnsteuer mit der vornehmlich objektiven Grundstückgewinnsteuer wurde nun aufgehoben. An die Stelle der Vermögensgewinnsteuer trat die Kapitalgewinn- und Grundstückgewinnsteuer. Die mit diesen Steuern eng verwandte Liquidationsgewinnsteuer erfuhr gewissermassen eine Anpassung an die Grundstückgewinnsteuer. Insbesondere die Erhebung der Liquidationsgewinnsteuer anlässlich der Ueberführung vom Geschäfts- ins Privatvermögen stellt eine besondere Härte für den Selbständigerwerbenden dar. Weil kein effektiver Gewinn realisiert wird, musste die Steuer aus der Vermögenssubstanz bezahlt werden. Geldentwertung und Besitzesdauer werden beim Liquidationsgewinn im Gegensatz zum Grundstückgewinn nicht berücksichtigt. Auf Grund dieser Tatsachen wurde der Steuersatz der Liquidationsgewinnsteuer, der sich gemäss gesonderter Einkommensbesteuerung ergibt, auf 80%

des jeweiligen Tarifes gesenkt (15).

IV. Das neue Steuergesetz vom 8. Juni 1986

Das am 1. Januar 1987 in kraft getretene bündner Steuergesetz bringt auch im Grundstückgewinnsteuerrecht einige Neuerungen.

Steuersubjekt bildet z.B. künftig nicht mehr der Ehemann und Vater für Grundstückgewinne seiner Frau und Kinder, sondern alle Familienmitglieder werden selbständig besteuert (16). Die Ersatzbeschaffung wurde erweitert (17) und bei der Ueberführung von Grundstücken des Geschäfts- ins Privatvermögen wird nicht mehr der Betrag, um den der Verkehrswert den letzten für die Berechnung des steuerbaren Ertrages verwendeten Anlangwert übersteigt steuerpflichtig, sondern Gewinne unterliegen nur in dem Ausmasse der Einkommenssteuer, als früher Abschreibungen zugelassen und tatsächlich vorgenommen worden sind (18). Die Besteuerung des über dem Buchwert und den Abschreibungen liegenden Wertzuwachses wird später beim Verkauf des Grundstückes, also anlässlich der Realisation, mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst (19).

(15) Art. 18 Abs. 1 lit.e und lit.f i.V.m. Art. 42; bzw. Art. 53 lit.e i.V.m. Art. 55, StG-GR 1964

(16) Art. 45 Abs. 2 StG 1986; Art. 5 StG 1964.

(17) Art. 44 Abs. 1 StG; hinten § 4 IV. B. 4, S. 55 ff.

(18) Art. 78 Ziff. 1 lit.c i.V.m. Art. 6 Abs. 1 VV StG 1964; Art. 18 Abs. 3

(19) Art. 48 Abs. 3 StG 1986; hinten § 4 IV. F., S. 75 ff.

ZWEITER TEIL: DIE KONKRETE AUSGESTALTUNG DER BUENDNERISCHEN GRUNDSTUECK- GEWINNSTEUER

Die positivrechtliche Regelung findet die Grundstückgewinnsteuer im 3. Abschnitt des Steuergesetzes vom 8. Juni 1986, welcher die Artikel 41 bis 53 umfasst. Im weiteren kommt die grossrätliche Vollziehungsverordnung zum Steuergesetz vom 27. Februar 1986, insbesondere die Artikel 22 und 23, zur Anwendung. Die grundsätzliche Berechtigung zur Grundstückgewinnsteuererhebung folgt aus Art. 1 Abs. 1 lit.a des Steuergesetzes.

§ 3 DAS STEUERSUBJEKT

I. Die steuerrechtliche Zugehörigkeit

A. Die Steuerhoheit

Voraussetzung, dass es zur steuerlichen Zugehörigkeit eines Individuums zu einem Gemeinwesen kommen kann, ist einerseits, dass diesem die Gebietshoheit, d.h. die Herrschaftsgewalt über die in seinem Territorium befindlichen Personen und Sachen, zukommt.

Nach schweizerischer Rechtsordnung verfügt der Bund und die Kantone über die Gebietshoheit (1). Die mit staatlichem Imperium versehenen öffentlich-rechtlichen Körperschaften eignen sich grundsätzlich auch als Träger der

(1) Blumenstein, S. 32.

Steuerhoheit. Die Kompetenz Steuern zu erheben muss ihnen aber durch Verfassung oder Gesetz übertragen werden. Eine solche Berechtigung bezieht sich nicht auf alle an sich denkbaren Steuern, sondern nur auf die darin genannten Steuerarten.

In Art. 41 bis Abs. 1 und Art. 41 ter Abs. 1 zählt die Bundesverfassung die vom Bund zu erhebenden Steuern auf. Andere Materien dürfen vom Bund mit keiner Steuer belastet werden. Art. 41 bis Abs. 2 und Art. 41 ter Abs. 2 BV statuieren die Prävalenz jener in der Bundesverfassung aufgeführten Steuerarten. Diese können von den Kantonen und Gemeinden nicht auch noch erhoben werden, sind somit dem Bund in ausschliesslicher Weise überlassen. Die Möglichkeit der Begrenzung der Steuerhoheit der Kantone, die ihre Steuer-, wie die Gebietshoheit kraft eigenen Rechts besitzen (2), basiert auf der in Art. 3 BV festgehaltenen Kompetenz-Kompetenz des Gesamtstaates gegenüber seinen Gliedstaaten. Aus dieser höchsten Befehlsgewalt des Bundes entspringt auch das in Art. 46 Abs. 2 BV niedergelegte Doppelbesteuerungsverbot, wodurch der Bund in überstaatlicher Weise ermächtigt wird, eine örtliche Abgrenzung der Steuerhoheit zwischen den einzelnen Kantonen vorzunehmen (3). Auf Grund der derogierenden Wirkung des Bundesrechtes wird die Besteuerungskompetenz der Kantone ganz allgemein durch das Bundesrecht beschränkt. Auch die dem Bund gewährte Steuerkompetenz kann, wie natürlich auch diejenige der Kantone, durch internationales Recht relativiert werden (4).

Während die Steuerhoheit des Bundes und der Kantone originär ist, d.h. von der eigenen Souveränität herrührt, handelt es sich bei den Gemeinden und anderen Selbstverwaltungskörpern um eine abgeleitete Steuerhoheit. Zur Erfüllung bestimmter öffentlicher Aufgaben haben die Kantone untergeordnete

(2) Art. 5 BV.

(3) Blumenstein, S. 73.

(4) Zum internationalen Steuerrecht, Höhn, Handbuch des internationalen Steuerrechts der Schweiz, S. 54 ff. und S. 284 ff.

Gemeinwesen geschaffen und diese mit Gebietshoheit und dem Recht der Selbstverwaltung ausgestattet. Mittels Verfassungs- oder Gesetzesbestimmung kann den innerkantonalen Herrschaftsverbänden auch die Steuerhoheit übertragen werden. Eine solche besteht nur infolge ausdrücklicher Verleihung durch den übergeordneten Kanton und wird daher als abgeleitete Steuerhoheit bezeichnet. Die delegierte Steuerhoheit unterliegt denselben Beschränkungen wie diejenige des delegierenden Hoheitsträgers. Die bundesrechtlichen Einschränkungen der kantonalen Steuerhoheit beschneiden somit gleichermassen diejenige der kommunalen Selbstverwaltungskörper (5).

Die gesetzliche Grundlage, die den Bund dazu ermächtigt Gewinne auf Grundstücken zu besteuern, ist in Art. 41 ter Abs. 5 lit.a BV enthalten. Danach kann die direkte Bundessteuer "vom Einkommen der natürlichen Personen sowie vom Reinertrag, vom Kapital und von den Reserven der juristischen Personen" erhoben werden.

Auch wenn die Grundstückgewinnsteuer äusserlich an die Handänderung als typischen Akt des Rechtsverkehrs anknüpft, liegt ihr Entstehungsgrund nicht in der Veräusserung als solche, sondern in dem dabei erzielten Gewinn. Die Grundstückgewinnsteuer ist deshalb eine direkte Steuer, auch wenn sie innerhalb der Einkommenssteuerarten eine Sonderstellung einnimmt (6).

Der Bund hat von seiner Kompetenz Grundstücksgewinne zu besteuern teilweise Gebrauch gemacht. Gestützt auf Art. 21 Abs. 1 lit.a und lit.d BdBSt unterstehen einzig Grundstücksgewinne, von zur kaufmännischen Buchführung gemäss Art. 957 ff OR verpflichteten Unternehmungen, der Einkommensbesteuerung. Die übrigen privaten und geschäftlichen Grundstücksgewinne sind von der direkten Bundessteuer ausgenommen (7).

(5) Blumenstein, S. 40 f.

(6) Ochsner, S. 22 und S. 81 ff.

(7) Hinten, § 4 IV. F., S. 78, insbes. N. 161.

Da im Bereiche der direkten Steuern und damit der Grundstückgewinnsteuer keine Prävalenz von Bundessteuern besteht, besitzen auch die Kantone die Befugnis Grundstückgewinne zu besteuern (8).

Nach Art. 40 Abs. 5 KV und Art. 43 Abs. 2 des Gemeindegesetzes des Kantons Graubünden, sind auch die Gemeinden mit der Kompetenz zur Erhebung einer Grundstückgewinnsteuer versehen worden.

B. Die Beziehung zwischen Individuum und Gemeinwesen

Zur steuerlichen Zugehörigkeit eines Individuums zu einem Gemeinwesen führt aber nicht nur die Steuerhoheit, sondern als zweiter, wesentlicher Voraussetzung bedarf es hierzu einer bestimmten, tatsächlichen Beziehung. Diese Beziehungen zwischen dem Individuum und dem Träger der Steuerhoheit sind entweder persönlicher oder wirtschaftlicher Natur. Je nachdem, ob die Beziehungen in der Person des Steuerpflichtigen, wie dies u.a. beim Wohnsitz oder Aufenthaltsort der Fall ist, liegen oder auf wirtschaftlichen Verhältnissen, z.B. auf Grundeigentum oder einer Geschäftsniederlassung beruhen, spricht man von persönlicher oder wirtschaftlicher Zugehörigkeit. Die mittels der steuerlichen Zugehörigkeit bewirkte Abgrenzung äussert sich in zweifacher Hinsicht. Zum einen scheidet sie innerhalb des Hoheitsbereiches eines Gemeinwesens die steuerpflichtigen von den nicht steuerpflichtigen Rechtssubjekten und zum andern werden durch die steuerliche Zugehörigkeit die Hoheitsbereiche verschiedener Gemeinwesen voneinander abgegrenzt (9). Grundeigentum begründet in der ganzen Schweiz eine wirtschaftliche Zugehörigkeit. Eine Steuerpflicht besteht einzig gegenüber dem Gemeinwesen, in welchem das Grundstück liegt. Dies gilt sowohl bezüglich seiner Vermögenssubstanz, als auch für den Grundstücksertrag und den bei

(8) Art. 41 ter Abs. 1 lit.c i.V.m. Art. 41 ter Abs. 2 BV.

(9) Blumenstein, S. 47 ff.; Ochsner, S. 50 f.

seiner Veräusserung erzielten Gewinn. Auch die im Liegenschaftshandel erzielten Grundstücksgewinne sind am Ort der gelegenen Sache zu versteuern (10).

In Art. 74 I StG 1964 war die wirtschaftliche Zugehörigkeit von Grundstücksgewinnen ausdrücklich erwähnt; "Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen alle Grundstücksgewinne..... von im Kanton gelegenen Grundstücken."

Der Gesetzestext des neuen bündnerischen Steuerrechtes verzichtet, offenbar in Anbetracht der allgemein anerkannten, interkantonalen und internationalen Rechtsgrundsätze, auf eine Umschreibung der steuerrechtlichen Zugehörigkeit.

Ein besonderes Problem stellt sich, wenn ein Gewinn aus der Veräusserung eines Grundstückes erzielt wird, welches zum Gebiet verschiedener Kantone gehört. In diesem Falle haben die Kantone proportionalen Steueranspruch. Dabei ist nicht der jeweilige Flächen- sondern der betreffende Wertanteil massgebend (11).

(10) Guhl, S. 328 ff.; Zuppinger, Liegenschaftshändler, S. 29.

(11) Guhl, S. 328 f.

II. Natürliche Personen und Personengesamtheiten

Weil die staatlichen Hoheitsträger ihre Steuerforderungen prozessweise auf dem Wege der zivilrechtlichen Schuldbetreibungen geltend machen, können sie nur jene Steuersubjekte direkt belangen, denen die zivilrechtliche Rechts- und damit Prozessfähigkeit eigen ist (12).

Die Bezeichnung der Steuersubjekte obliegt dem positiven Steuerrecht. Es kann an sich geeignete Rechtssubjekte von der subjektiven Steuerpflicht befreien (13), aber auch Steuersubjekte ohne zivilrechtliche Rechtsfähigkeit in den Kreis der direkt Steuerpflichtigen aufnehmen. Steuersubjekte mit zivilrechtlicher Rechtsfähigkeit sind nebst den natürlichen Personen die juristischen Personen, die Körperschaften des kant. Privatrechts und des öffentlichen Rechts, sowie die Kollektiv- und Kommanditgesellschaft. Da juristische Personen und Körperschaften der bündnerischen Grundstückgewinnsteuer nicht unterliegen, sind in diesem Zusammenhang vor allem die rechtsfähigen Personengesellschaften von Interesse. Obwohl Kollektiv- und Kommanditgesellschaft zivilrechtlich rechtsfähige Personengesellschaften sind und somit die Voraussetzungen der subjektiven Steuerpflicht erfüllen, verzichtet das bündnerische Steuerrecht, wie auch bei den anderen Personengesamtheiten ohne zivilrechtliche Rechtsfähigkeit (14), grundsätzlich auf deren selbständige Besteuerung. Eine Ausnahme von der Regel besteht aller-

(12) Guhl, S. 313; Zuppinger, Grundsteuern, S. 55; Höhn, Steuerrecht, § 8, N. 4.

(13) hinten, § 3 III., S. 28 f.

(14) Dazu gehören die eheliche Gutergemeinschaft (Art. 215 ff. ZGB), die Gemeinderschaft (Art. 336 ff und 622 ff. ZGB), die Erbengemeinschaft (Art. 602 ff. ZGB) und die einfache Gesellschaft (Art. 530 ff. OR).

dings bei unsicheren Beteiligungsverhältnissen. Ansonsten sind die einzelnen Gesellschafter respektive Gesamthänder selbständig steuerpflichtig (15).

Bei der als Objektsteuer ausgestalteten bündner Grundstückgewinnsteuer lässt sich das Steuersubjekt zudem vom Objekt, d.h. vom Grundstück her bestimmen. Steuerpflichtig sind die Eigentümer, also die gesamthänderisch verbundenen Gemeinschafter, die im Hinblick darauf, dass eine falsche Bezeichnung der Steuerpflichtigen im Veranlagungsverfahren zur Nichtigkeit des Entscheides führt, einzeln in der Steuerverfügung aufgeführt werden müssen (16).

Bei der zweiten Form des gemeinschaftlichen Eigentums nebst dem Gesamteigentum, dem Miteigentum, ist davon auszugehen, dass der Miteigentumsanteil wie das Alleineigentum ein selbständiges, frei veräusserliches Eigentumsrecht darstellt. Es bezieht sich auf eine ideelle Quote an einem Grundstück, dessen anteilmässiger Wert für sich allein ausscheidbar ist. Der Miteigentümer ist im Falle der Veräusserung seines Anteilrechtes selbständiges Steuersubjekt. Das für den Miteigentümer gesagte gilt auch für den Stockwerkeigentümer (17).

Bezüglich den Auswirkungen einer Veräusserung von gemeinschaftlichem Eigentum (Gesamt- und Miteigentum) auf den massgeblichen Steuersatz wird auf § 5 III. C. verwiesen (18).

(15) Art. 4 Abs. 2 StG-GR 1964; Art. 11 Abs. 1 und 2 StG-GR 1986.

(16) Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV, N. 13 zu § 162 StG-ZH.

(17) Tuor/Schnyder, S. 532 ff.; Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV, N. 14-16 zu § 162 StG-ZH.

(18) hinten, S. 138 f.

III. Die subjektiven Ausnahmen von der Steuerpflicht

Unter dem ersten Abschnitt, Allgemeine Bestimmungen, führte das bündnerische Steuergesetz aus dem Jahre 1964 in Art. 9, die von den Kantonssteuern prinzipiell befreiten Rechtssubjekte auf. Das neue bündnerische Steuergesetz erwähnt die Ausnahmen von der Steuerpflicht unter dem 2. Teil: Die Steuern der juristischen Personen, erster Abschnitt, Steuerpflicht, in Art. 78 StG. Dabei handelt es sich um abschliessende Aufzählungen der steuerbegünstigten Subjekte. Weil es sich bei diesen, abgesehen von einer Ausnahme (19), um juristische Personen bzw. Körperschaften handelt, finden sie auf die bündner Grundstückgewinnsteuer keine Anwendung.

Bei der obgenannten Ausnahme war die Befreiung zudem nicht generell statuiert, sondern sie beschränkte sich auf das Einkommen aus der Amtstätigkeit der Berufskonsulen und Konsularbeamten ohne Schweizer Pass.

Auf die besonderen Voraussetzungen der Steuerbefreiung, insbesondere in objektiver Hinsicht (20), braucht somit im Rahmen dieser Arbeit nicht eingetreten zu werden.

(19) Art. 9 Ziff. 9 StG-GR 1964 ("Berufskonsulen und Konsularbeamte die nicht Schweizerbürger sind, für das Einkommen aus ihrer Amtstätigkeit").

(20) Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV, N. 8-14 zu § 163 lit.a StG-ZH.

§ 4 DAS STEUEROBJEKT

I. Allgemeines

Die Umschreibung des steuergesetzlichen Tatbestandes bei der Grundstückgewinnsteuer basiert auf drei Elementen. "Der Grundstückgewinnsteuer unterliegen alle Grundstückgewinne....., die bei der Handänderung..... von Grundstücken im Sinne von Art. 655 ZGB erzielt werden" (1).

Dabei ist der Grundstückgewinn das eigentliche Steuerobjekt. Der äussere Anlass, bei welchem der Mehrwert eines Grundstückes realisiert und wodurch ein Gewinn erzielt wird, ist die Handänderung. Die Handänderung ist ein typischer Akt des Rechtsverkehrs. Dies ist der Grund, weshalb die Grundstückgewinnsteuer auch als Rechtsverkehrssteuer bezeichnet wird (2).

Schliesslich bildet das Grundstück die gegenständliche Grundlage für das Entstehen eines Mehrwertes. Weil nur Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens Gegenstand der hier behandelten Grundstückgewinnsteuer sind, gilt es vorerst auf die Unterscheidung von Geschäfts- und Privatvermögen einzugehen.

(1) Art. 74 Abs. 1, 1. Satz StG 1964; Art. 41 StG 1986 bezüglich Grundstückgewinn und Grundstück und Art. 42 StG 1986 hinsichtlich Handänderungen.

(2) Koehn, S. 37.

II. Die Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen

A. Allgemeines

Die Abgrenzung zwischen Privat- und Geschäftsvermögen ist im bündnerischen Grundstückgewinnsteuerrecht und auch für den Themenbereich dieser Arbeit von ganz besonderer Bedeutung, hängt es doch davon ab, ob die realisierten Gewinne der Einkommens- resp. Ertrags- oder der Grundstückgewinnsteuer als Spezialsteuer unterliegen. Art. 74 I StG 1964 hielt fest, dass "Gewinne auf Grundstücken juristischer Personen und Gewinne auf Grundstücken des Geschäftsvermögens natürlicher Personen nicht unter die Grundstückgewinnsteuer fallen." Der letzte Satz von Art. 74 I StG 1964 verwies dabei noch auf die betreffenden Gesetzesartikel, welche nebst anderen, Gewinne auf Geschäftsgrundstücken der Einkommens- bzw. der Ertragsbesteuerung unterstellten. Das Problem der Abgrenzung stellt sich somit nicht bei den juristischen Personen und damit bei den Kapitalgesellschaften, da diese per definitionem nur Geschäftsvermögen besitzen können. Hingegen ist die Unterscheidung, wie sie sich aus Art. 74 I StG 1964 ergibt, bei selbständigwerbenden natürlichen Personen, seien es nun Einzelfirmen, einfache Gesellschaften, Kollektiv- oder Kommanditgesellschaften, von Bedeutung. Art. 41 lit.a des neuen bündnerischen Steuergesetzes unterstellt, gleich wie das alte Recht, einzig Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens unter die Grundstückgewinnsteuer.

Da das bündnerische Steuergesetz nicht definiert was unter Geschäfts- bzw. Privatvermögen zu verstehen ist, müssen hierzu Lehre und Praxis, insbesondere jene der direkten Bundessteuer, herangezogen werden (3). Von der Methodik her lässt sich die Abgrenzung von zwei verschiedenen Kriterien ange-

(3) Känzig, Kom. und EB zu BdBst Art 21 N. 88 ff.; Masshardt, Anm. 116 ff. zu BdBst Art. 21; von Rechenberg, N. 18.8; StRP 39 und 110.

hen. Entweder nach der zivilrechtlichen Berechtigung über das Grundstück oder nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten. Von grösserer praktischer Bedeutung dabei ist das Kriterium nach der Wirtschaftlichkeit, da allein die Eigentums- und Besitzverhältnisse wenig über die unmittelbare Nutzung von Grundstücken aussagen.

B. Eindeutiges Geschäfts- bzw. Privatvermögen

Verhältnismässig einfach ist die Unterscheidung von Grundstücken des Geschäfts- vom Privatvermögen bei Vermögensobjekten, die auf Grund ihrer äusseren Beschaffenheit oder ihrem Wesen nach, objektiv gesehen nur geschäftlichen oder privaten Zwecken dienen können. Dies ist bei den betriebsnotwendigen Gebrauchsgütern, wie beispielsweise Fabrikationsgebäuden, Lagerhäusern, Vertriebs- und Verwaltungsliegenschaften, aber auch den dem Betrieb nur mittelbar dienenden Arbeitnehmerwohnungen oder Betriebskanten, der Fall.

Wirtschaftsgüter, die wegen ihrer äusseren Beschaffenheit oder ihrer Natur nach objektiv privaten Zwecken dienen, sind beispielsweise Grundstücke, die zu eigenen Wohnzwecken genutzt werden oder solche, die der privaten Kapitalanlage dienen (4).

C. Die alternativen Wirtschaftsgüter

Eine Vielzahl von Vermögensobjekten können, von ihrer Natur oder äusseren Beschaffenheit her, ebenso gut geschäftlichen wie privaten Zwecken dienen. Sie werden daher als alternative Wirtschaftsgüter bezeichnet (5). Solche

(4) Altorfer, S. 46 ff.

(5) BGE 70 I 261 und 94 I, 464.

neutrale Grundstücke sind u.a. Wohnbauten und vor allem unüberbautes Land (6). Die alternativen Wirtschaftsgüter werden nach den konkreten Umständen im Einzelfalle dem Geschäfts- oder Privatvermögen zugerechnet. Entscheidend sind dabei die Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse. Das Bundesgericht hat in BGE 70 I 261 die massgeblichen Kriterien, nach welchen die Zuteilung vorzunehmen ist, erstmals festgehalten. Danach gelten Vermögenswerte zum Geschäftsvermögen, wenn sie aus Mitteln des Geschäftes oder für geschäftliche Zwecke erworben wurden oder wenn sie dem Geschäftsbetrieb tatsächlich dienen. Schon die ältere Bündner Praxis hat diese drei Kriterien übernommen und sie ebenfalls alternativ angewandt, d.h. bei Vorliegen einer der drei Voraussetzungen Geschäftsvermögen angenommen (7). In der neueren Bundesgerichtspraxis wurde allerdings das Kriterium der Herkunft der Mittel fallen gelassen (8). Mit Recht wurde es zuvor in der Literatur als untauglich bezeichnet, da es jegliche spätere Privatentnahme bzw. Privateinlage nicht berücksichtigt (9). Auch das Erwerbsmotiv, d.h. das Abstellen darauf, ob die Anschaffung eines Gutes aus geschäftlichen Ueberlegungen oder zur Befriedigung privater Bedürfnisse erfolgt ist, kann aus demselben Grunde, wie die Frage nach der Herkunft der Mittel, nicht als besonders geeignetes Zuordnungskriterium angesehen werden (10). Das dritte objektive Hauptkriterium ist zugleich das Aussagekräftigste. Danach gehört eine Sache zum Geschäftsvermögen, wenn sie im Zeitpunkt der Beurteilung dem Betrieb unmittelbar oder mittelbar dient. Ist dies nicht der Fall, muss der Vermögensgegenstand dem Privatvermögen zugewiesen werden. Offen gelassen hat der Bundesgerichtsentscheid vom 14.6.1968 (8) die Frage, ob das Erwerbsmotiv und die tatsächliche Nutzung nach positivem Recht kumulativ oder

(6) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. II. N. 25 zu § 19 lit.b StG-ZH.

(7) StRP 206 (StRE Nr. 1457 vom 28.7.1952).

(8) BGE 94 I 464 vom 14.6.1968.

(9) StR 15, S. 269 ff.

(10) Höhn, Steuerrecht, § 15, N. 15.

alternativ zu gelten haben. Da allein die Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse die Zuordnung eines alternativen Wirtschaftsgutes entweder zum Geschäfts- oder zum Privatvermögen zu rechtfertigen vermag, sollte m.E. auf dem Gesichtspunkt der tatsächlichen Nutzung das Schwergewicht liegen und dem Erwerbsmotiv ergänzende Funktion zukommen (11). Eine aufgrund des Kriteriums der Nutzung zum Privatvermögen vorgenommene Zuweisung sollte allerdings nicht zugunsten des Geschäftsvermögens korrigiert werden, wenn für den Erwerb geschäftliche Ueberlegungen den Ausschlag gegeben haben. Mit anderen Worten sollte dem Erwerbsmotiv wirklich nur sekundäre Bedeutung zugemessen werden (12).

D. Die gemischt genutzten Wirtschaftsgüter

Von den alternativen Wirtschaftsgütern sind die gemischt genutzten Vermögensobjekte zu unterscheiden. Gemischt genutzte Objekte dienen dem Eigentümer sowohl zur Ausübung seiner Geschäftstätigkeit, als auch für seine rein privaten Bedürfnisse. Auch die steuerliche Behandlung der gemischt genutzten Wirtschaftsgüter wurde im bündnerischen Steuergesetz nicht speziell geregelt und so musste sich die Praxis dieser Frage annehmen. Es bieten sich hier prinzipiell zwei Methoden an. Die eine weist eine Sache, wie bei den alternativen Wirtschaftsgütern, entweder dem Geschäfts- oder dem Privatvermögen zu. Bei der anderen handelt es sich um die sogenannte Wertzerlegungsmethode. Legt ein Gericht bei der Beurteilung der alternativen Wirtschaftsgüter das Schwergewicht auf das Merkmal der tatsächlichen Nutzung, drängt sich die Befürwortung und Anwendung der Wertzerlegungs-

(11) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. II N. 28 und 34 zu § 19 lit.b StG-ZH; Känzig, N. 90 zu Art. 21 Abs. 1 lit.d BdBSt.

(12) Vgl. Thalman, ASA 33, 89.

methode aus Steuergerechtigkeitsgründen bei den gemischt genutzten Wirtschaftsgütern auf.

Die ganzheitliche Zuteilung gemischt genutzter Grundstücke entweder zum geschäftlichen oder zum privaten Vermögenskomplex (sog. Präponderanzprinzip) (13) nach der Gesamtheit der tatsächlichen Verhältnisse hatte in Graubünden vorerst Vorrang gegenüber der Wertzerlegung (14). Auch das Bundesgericht hat anfänglich in Übereinstimmung mit einer z.T. auch in der Literatur vertretenden Auffassung aus Gründen der Praktikabilität die Wertzerlegungsmethode abgelehnt (15). Diese Praxis hat andererseits verschiedentlich zu heftiger Kritik Anlass gegeben (16).

Diese hat das Bundesgericht offenbar veranlasst, im Entscheid vom 18. Febr. 1966 (17), die bisherige Praxis aufzugeben und fortan gemischt genutzte Wirtschaftsgüter für die direkte Bundessteuer in einen privaten und geschäftlichen Teil zu zerlegen. Die Wertzerlegungsmethode ist seither vom Bundesgericht verschiedentlich bestätigt worden (18). Das Bundesgericht erachtet dementsprechend die Einwände bezüglich der Kompliziertheit der Wertzerlegung als nicht sonderlich gewichtig und nimmt eine gewisse Erschwerung in der Veranlagung zugunsten einer gerechteren Besteuerung bewusst in Kauf (19). Ein solches Vorgehen ist bei der Einschätzung der direkten Bundessteuer insofern geboten, weil dort Grundstücksgewinne einer natürlichen Person nur in dem Masse einer Besteuerung unterliegen, als diese auf dem geschäftlichen Vermögensanteil eines buchführungspflichtigen Unternehmens

(13) Vgl. Altorfer, S. 88 f.

(14) PVG 1969/65; VVO Art. 5 zu StG-GR 1964.

(15) ASA 27, 332 ff., ASA 28, 453 und 508; Grüninger/Studer, S. 196; Kaufmann, S. 121.

(16) Altorfer S. 97 ff., Höhn, Kapitalgewinnbesteuerung, S. 69, Anm. 17a.

(17) BGE 92 I 51.

(18) ASA 40, 343 und 506.

(19) BGE 92 I 53.

entstanden sind. Da der Bund private Grundstückgewinne nicht besteuert, führt die Anwendung der Präponderanzmethode zwangsläufig zu ungerechten Ergebnissen (20). Die Argumente, die bei der direkten Bundessteuer für die Aufteilung der gemischt genutzten Grundstücke anhand der Wertzerlegungsmethode sprechen, gelten auch für die Besteuerung der auf Grundstücken in Graubünden erzielten Grundstückgewinne. Hängt es doch nach wie vor davon ab, ob diese der privilegierenden Spezialsteuer unterliegen oder nicht.

(20) Altorfer, S. 100 f.; vorne, S. 34, N. 16.

III. Das Grundstück

A. Der Grundstücksbegriff

Das bündnerische Grundstückgewinnsteuerrecht bildet nicht einen eigenen Grundstücksbegriff, sondern übernimmt grundsätzlich denjenigen des Zivilgesetzbuches (21). Gemäss Art. 655 und 943 ZGB umfasst der Begriff des Grundstückes die Liegenschaften, die in das Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte, die Bergwerke und die Miteigentumsanteile an Grundstücken.

Der Umfang dieses privatrechtlichen Grundstückbegriffes wird durch das Steuergesetz insofern verringert, als nur Grundstücke des Privatvermögens der privaten Grundstückgewinnsteuer unterliegen (22).

Ein spezifisch bündnerisches Problem stellte sich bei der Erfassung von Grundstücksgewinnen landwirtschaftlicher Grundstücke. Im alten bündnerischen Steuergesetz fehlte eine ausdrückliche Bestimmung, wonach solche Gewinne mit der Grundstückgewinnsteuer zu belasten sind. Lediglich aus Art. 79 III StG-GR 1964, der Möglichkeit der Befreiung landwirtschaftlicher Grundstücksgewinne durch die Regierung (23), konnte bei extensiver Auslegung geschlossen werden, dass der Gesetzgeber Gewinne auf landwirtschaftlichen Grundstücken der Grundstückgewinnsteuer und nicht der Einkommensbesteuerung unterwerfen wollte. Dass das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden diese Praxis der Steuerverwaltung zwar billigte, eine noch extensivere Auslegung und Erstreckung der Grundstückgewinnbesteuerung auf alle Urproduktionsbetriebe, im konkreten Fall handelte es sich um eine Gärtnerei, strik-

(21) Art. 74 Abs. 1 StG 1964; Art. 41 StG 1986.

(22) Vorne § 4 II. A., S. 30.

(23) Hinten, § 4 V. C.2., S. 94 f.

te ablehnte, hat es in PVG 1971/62 festgehalten (24).

Mit dem neuen Steuergesetz wurde die Gesetzeslücke beseitigt, indem Art. 41 lit.b "Gewinne des Landwirtes aus der Veräusserung von land- und forstwirtschaftlichen Grundstücken" denjenigen des Privatvermögens ausdrücklich gleichstellt.

Schliesslich werden künftig auch noch die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken durch Vorsorgeeinrichtungen im Sinne von Art. 78 lit.h StG 1986 durch private Grundstückgewinnsteuer erfasst (Art. 41 lit.c StG 1986).

B. Die Liegenschaften

Unter Liegenschaft oder Grundstück im engeren Sinn sind festumgrenzte Teile der Bodenfläche zu verstehen. Unbedeutend dabei ist, ob diese unüberbaut oder bebaut sind (25). Liegenschaften entsprechend der Definition in Art. 655 ZGB können aber nicht nur Teile der festen Erdoberfläche sein. Vielmehr gehören hierzu auch Teile der mit Wasser bedeckten Erdoberfläche wie Bäche, Flüsse, Kanäle, Teiche und Seen (26).

Wesentliches Merkmal der Liegenschaft ist, dass sie wegen ihrer Begrenzung selbständig veräussert oder belastet werden kann (27).

Die horizontalen Grenzen ergeben sich aus den Markierungen auf dem Grundstück selbst und sind zudem aus den Grundbuchplänen, deren Richtigkeit bei Abweichungen von den Abgrenzungen vermutet werden, ersichtlich (28).

Die vertikale Ausdehnung auf den Luftraum und das Erdreich richtet sich nach dem schützenswerten Interesse des Eigentümers (29).

(24) PVG 1971/62 insbes. E. 2.

(25) Tuor/Schnyder, S. 505.

(26) Meier-Hayoz, N. 7 zu Art. 655 ZGB.

(27) Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV., N. 4 zu § 156 StG-ZH.

(28) Art. 668 ZGB; Tuor/Schnyder, S. 545.

(29) Art. 667 Abs. 1 ZGB; Tuor/Schnyder, S. 544.

Das gleiche Schicksal wie die Hauptsache teilen ihre Bestandteile (30). In einigen Fällen bestimmt das Gesetz ausdrücklich, dass gewisse Sachen als Bestandteil gelten. Solche sind grundsätzlich Pflanzen, Quellen, Grundwasser, Bauten, überragende Bauten des Grundstückes von dem sie ausgehen, eingebaute Materialien und natürliche Früchte bis zu ihrer Trennung (31). Das Zivilgesetzbuch nennt die Merkmale des Bestandteilbegriffes in Art. 642 Abs. 2. Demnach ist Bestandteil einer Sache alles "was nach der am Orte üblichen Auffassung zu ihrem Bestande gehört und ohne ihre Zerstörung, Beschädigung oder Veränderung nicht abgetrennt werden kann".

Für die Grundstücksgewinnsteuer bedeutet die Zurechnung der Bestandteile zum Grundstück, dass die Höhe des Gewinnes von Mehr- bzw. Minderwerten der Bestandteile im Lauf der Besitzesdauer wesentlich beeinflusst werden kann. Während sich die Konsequenz der Bestandteilsqualität auf die Grundstücksgewinnsteuer unter dem Gesichtspunkt, dass Bestandteile auch wertmässig dauernd mit dem Grundstück verbunden und nicht selbständig realisierbar sind, rechtfertigt, stellt sich die Frage, ob dies auch für Zugehör, das vermuthungsweise ebenfalls der Bestimmung der Muttersache unterliegt, zutrifft (32).

Zugehör oder Zubehörde unterscheidet sich vom Bestandteil gerade dadurch, dass sie sonderrechtsfähig ist, d.h. sie bleibt eine bewegliche Sache, auch wenn die Hauptsache ein Grundstück ist und kann anderen rechtlichen Verhältnissen folgen als diese (33). Der Zugehörbegriff ist in den Artikeln 644 und 645 ZGB umschrieben. Aus dieser Definition ergibt sich, dass die Zugehör eine bewegliche Sache ist, die zur Hauptsache sowohl in eine gewisse, möglicherweise lose räumliche, als auch in eine dauernde wirtschaftli-

(30) Art. 642 Abs. 1 ZGB.

(31) Art. 643 Abs. 3, Art. 667 Abs. 2, Art. 671 Abs. 1, Art. 674 Abs. 1, Art. 704 Abs. 1 und Abs. 3 ZGB.

(32) Art. 644 Abs. 1 ZGB.

(33) Tuor/Schnyder, S. 529.

che Beziehung tritt (34). Dabei überlässt das Gesetz die darüber hinausgehende Festlegung dem Ortsgebrauch oder dem Privatwillen (35). Daraus ergibt sich die Unterscheidung von gewillkürter und nichtgewillkürter Zugehör. Unter dem letzteren führt das bündnerische EG zum ZGB in Art. 111 die zu einem Gebäude gehörenden Schlüssel, Vorfenster, beweglichen Bade- und Wäscheeinrichtungen, Öfen, Herde, Gestelle und dgl. auf. Am Rande sei erwähnt, dass der bündnerische Ortsgebrauch Fensterläden als Bestandteil qualifiziert (36), die im zürcherischen EG zum ZGB festgehaltene Auffassung diese hingegen als Zugehör sieht (37).

Die von Kanton zu Kanton unterschiedliche Ortsübung ist allerdings im Hinblick auf die Grundstückgewinnsteuer insofern unerheblich, als allgemein nicht nur Bestandteile, sondern auch nichtgewillkürte Zugehör unter den steuerrechtlichen Grundstücbegriff fallen. Dies gilt auch für die im Kanton Zürich getroffene Regelung, die im § 156 Abs. 2 StG-ZH Zugehör ausdrücklich von den Grundsteuern ausschliesst (38). Eine steuerliche Sonderbehandlung von nichtgewillkürter Zugehör ist aus veranlagungstechnischen Gründen nicht ökonomisch, weil meistens nur unbedeutende Wertveränderungen auszuscheiden wären.

Damit ist die oben gestellte Frage, ob auf Zugehör erzielte Gewinne oder Verluste den Grundstücksgewinn beeinflussen oder nicht teilweise beantwortet. Offen bleibt noch die Frage nach der Behandlung von mit dem Grundstück veräusserte gewillkürte Zugehör in Kantonen, die den privatrechtlichen

(34) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV, N. 25 zu § 156 StG-ZH und dort zit. Lit.

(35) Art. 644 Abs. 2 ZGB.

(36) EG zum ZGB-GR Art. 110.

(37) EG zum ZGB-ZH § 136; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV, N. 34 zu § 156 StG-ZH.

(38) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV, N. 27 u. N. 34 zu § 156 StG-ZH; Zuppinger, Grundsteuern, S. 20.

Grundstückbegriff, ohne Vorbehalt von Zugehör, übernommen haben. In diesen Fällen ist Zugehör unter den Grundstücksbegriff zu subsummieren.

Auswirkungen der Wertveränderungen von gewillkürter Zugehör auf den Grundstücksgewinn sind aber vom Grundsatz der Ausscheidung nichtliegenschaftlicher Werte von der Gewinnberechnung zu verneinen (39).

Die bündnerische Rechtsprechung hat gewillkürte Zugehör, wie zum Beispiel Hotelmobiliar, seit jeher von der Gewinnberechnung ausgeschlossen und ist von dieser Praxis bisher nicht mehr abgewichen (40).

(39) Guhl, S. 168; Reimann/Zuppinger/Schärer, Bd. IV, N. 24 zu § 164 StG-ZH; Zuppinger, Grundsteuern, S. 42; Camenzind, S. 60; Ochsner, S. 68.

(40) StRE, Nr. 1635; hinsichtl. des Bestandteilbegriffes auch StRE, Nr. 2404; bezügl. der Grundstückdefinition Art. 46 Abs. 1 StG-GR; von Rechenberg, N. 46.1.2.

C. Die im Grundbuch aufgenommenen selbständigen und dauernden Rechte

1. Der Begriff

Die selbständigen und dauernden, beschränkt dringlichen Rechte wurden als Dienstbarkeit weder zugunsten eines herrschenden Grundstückes noch ausschliesslich zugunsten einer bestimmten Person errichtet. Durch die Aufnahme im Grundbuch werden sie von Gesetzes wegen als Grundstücke behandelt, sofern sie auf wenigstens 30 Jahre begründet worden sind (41). Als Grundstücke sind die selbständigen und dauernden Rechte für sich allein veräusser-, vererb-, belast- und verpfändbar. Sie verschaffen dem Berechtigten eine Verfügungsgewalt über das Grundstück, die hinsichtlich des Rechtsverkehrs derjenigen eines Grundeigentümers entspricht. Die rechtsgeschäftliche Uebertragung eines selbständigen und dauernden Rechtes der Grundstücksgewinnsteuerpflicht zu unterstellen, erscheint daher als gerechtfertigt (42).

Sowohl das Bundeszivilrecht, als auch das kantonale Recht, kennen die selbständigen und dauernden Rechte. Die wichtigsten des Bundesprivatrechtes sind das Baurecht, das Quellenrecht und die Wasserrechtsverleihung an öffentlichen Gewässern.

Das Bundesrecht ermöglicht es den Kantonen weitere selbständige und dauernde Rechte zu schaffen (43). In Graubünden sind dies die im bündnerischen EG zum ZGB genannten Teilrechte (44).

(41) Art. 7 Abs. 2 Ziff. 1 u. 2 GBVO; betr. der "aufnehmbaren" selbständigen u. dauernden Rechte, Schwarz, S. 42, N. 45 u. dort zit. Lit.

(42) Guhl, S. 78; Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV, N. 8 u. 9 zu § 156 StG-ZH; Tuor/Schnyder, S. 552 f.; hinsichtl. der Begründung, bzw. Einräumung eines selbständigen u. dauernden Rechtes, hinten, § 4 IV. E., S. 72 f.

(43) Art. 59, Art. 796 Abs. 2 und Art. 949 Abs. 2 ZGB.

(44) EG ZGB-GR, Art. 46.

2. Das Baurecht

Das in der Praxis am häufigsten auftretende selbständige und dauernde Recht, ist das in den Artikeln 675, 779 und 779 lit.a-1 ZGB geregelte Baurecht. Das Baurecht ermöglicht dem Berechtigten auf oder unter der Bodenfläche eines fremden Grundstückes, Gebäude, Denkmäler, Schleusen, Dämme etc. zu errichten und darüber selbständig zu verfügen. Es muss auf mindestens 30 Jahre im Grundbuch eingetragen sein. Ansonsten stellt es eine blossе Dienstbarkeit dar (45).

3. Das Quellenrecht

Das Quellenrecht beinhaltet die Berechtigung auf Aneignung und Ableitung des Wassers einer auf einem fremden Grundstück gelegenen Quelle. Es wird durch ein grundbuchrechtliches Servitut begründet und ist, sofern als dauerndes Recht ausgestaltet, selbständig, übertragbar und vererblich (46).

4. Die Wasserrechtsverleihung

Bei der Wasserrechtsverleihung handelt es sich um eine Konzession für die Nutzung von öffentlichen Gewässern. Sie sind dann selbständig und dauernd, wenn sie auf mindestens 30 Jahre verliehen werden. Der Inhalt der Berechtigung

(45) Tuor/Schnyder, S. 554 f.; Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV, N. 10 zu § 156 StG-ZH; bezüglich dem aufnehmbaren Baurecht, Riemer, S. 183, S. 206 und vorne, N. 41, S. 41.

(46) Art. 704 u. Art. 780 ZGB; Tuor/Schnyder, S. 555; Guhl, S. 77; Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV, N. 13 zu § 156 StG-ZH; Stoffel, S. 43 f.

gung ergibt sich regelmässig aus der Konzessionsurkunde (47).

D. Die Bergwerke

Ein Bergwerk ist die auf Grund des kantonalen Bergregals erteilte Konzession auf bergbautechnische Art und Weise gewisse Rohstoffe abzubauen. Eine andere Auffassung versteht unter dem Bergwerk die Minerallagerstätte selbst und nicht die Berechtigung zu deren Abbau (48). Das bündnerische Grundstückgewinnsteuerrecht hat den zivilrechtlichen Grundstückbegriff übernommen, welcher die Bergwerke miteinbezieht.

E. Miteigentumsanteile an Grundstücken

Miteigentumsanteile sind selbständige, freie Vermögensobjekte. Jeder Miteigentümer hat für seine Quote die Rechte und Pflichten eines Eigentümers und kann sie ohne Mitwirkung der andern verpfänden oder veräussern (49).

(47) Art. 59 des BG über die Nutzbarmachung der Wasserkräfte vom 22.12.1916; Meier-Hayoz, N. 45 zu Art. 655 ZGB; Guhl, S. 77; Zuppinger, Grundsteuern, S. 22; Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV, N. 13 zu § 156 StG-ZH.

(48) Zu der letzteren Auffassung: Haab, N. 26 zu Art. 655 ZGB; zu der ersteren: Meier-Hayoz, N. 54 zu Art. 655 ZGB.

(49) Art. 646-651 ZGB; Tuor/Schnyder, S. 532 f.; Sager, S. 12 f.

Gemäss Art. 655 ZGB gelten sie als Grundstück im rechtlichen Sinn. Dies trifft auch für das Stockwerkeigentum zu, welches nach schweizerischem Recht nichts anderes als eine entsprechend ausgestaltete Miteigentumsberechtigung darstellt (50).

F. Die Steuerrechtlichen Abweichungen vom zivilrechtlichen Grundstücksbegriff

Bei der Beschreibung des Umfanges des bündnerischen Grundstückbegriffes sind wir davon ausgegangen, dass dieser von demjenigen des Privatrechtes abgeleitet ist (51). Beim Zugehör haben wir gesehen, dass diese, auch wenn sie vom zivilrechtlichen Grundstück ausdrücklich ausgeschlossen ist, zumindest was eine allfällige Wertveränderung von nichtgewillkürter Zugehör betrifft, vom Grundstücksgewinn aus steuerökonomischen Gründen nicht ausgeschlossen wird. Andererseits ist gewillkürte Zugehör, die auf Grund widerlegbarer gesetzlicher Vermutung unter den zivilrechtlichen Grundstücksbegriff fällt, auch ohne ausdrücklichen gesetzlichen Vorbehalt, nicht Gegenstand der Grundstücksgewinnsteuerberechnung (52). Bei der Behandlung von gewillkürter Zugehör nach bündnerischem Steuerrecht handelt es sich nicht um eine Abweichung vom zivilrechtlichen Grundstücksbegriff, weil aus der bei der Vermögenssteuer in Art. 46 Abs. 1 StG 1964 der gegebenen Grundstückdefinition geschlossen werden kann, dass zu den Grundstücken steuer-

(50) Tuor/Schnyder, S. 557 f.; Sager, S. 12; vorne, § 3 II., S. 27.
hinten, § 5 III. C., S. 138 f.

(51) Vorne, § 4 III. A., S. 36, N. 21.

(52) Vorne, § 4 III. B., S. 40, N. 39.

rechtlich Zugehör nicht zu zählen ist (53). Ein Anwendungsfall einer Abweichung vom privatrechtlichen Grundstücksbegriff liegt hingegen bei der Erfassung von Wertveränderungen der nichtgewillkürten Zugehör durch die Grundstückgewinnbesteuerung vor.

Die gesetzliche Grundlage, die die wirtschaftliche Betrachtungsweise bei der Auslegung des Grundstückbegriffes überhaupt ermöglicht, statuiert das neue Steuergesetz in Art. 42 lit.a. Danach sind Rechtsgeschäfte, die sich auf die Verfügungsgewalt über Grundstücke tatsächlich und wirtschaftlich wie Handänderungen auswirken, der Veräusserung von Grundstücken gleichgestellt. Diese Generalklausel sieht die wirtschaftliche Betrachtungsweise als Mittel der teleologischen Auslegung nicht nur des Handänderungs-, sondern auch des Grundstückbegriffes vor. Eine Ausdehnung des zivilrechtlichen Grundstückbegriffes, nur mit einer weitgehenderen Konsequenz als bei den relativ geringfügigen Wertveränderungen auf nichtgewillkürter Zugehör, ist auch bei der Erfassung von Gewinnen einer Mehrheitsbeteiligungsübertragung an einer Immobiliengesellschaft der Fall.

Da die Unterscheidung zwischen einem wirtschaftlichen Grundstück- und einem wirtschaftlichen Handänderungsbegriff in der Praxis nicht von grosser Bedeutung ist, wird an dieser Stelle nicht näher darauf eingetreten (54). Auf die Uebertragung einer Mehrheitsbeteiligung an einer Immobiliengesellschaft wird deshalb u.a. im Zusammenhang mit der Behandlung der wirtschaftlichen Handänderungen einzutreten sein (55).

In diesem Zusammenhang noch zu erwähnen ist die Klassifizierung der Fahrnisbauten. Dies sind im Sinne des Zivilrechtes Hütten, Buden, Baracken und dergleichen, die ohne Absicht bleibender Verbindung auf fremdem Boden aufgestellt wurden. Fahrnisbauten folgen daher nicht dem Akzessorietätsprin-

(53) Vorne, § 4 III. B., S. 40, N. 40.

(54) Ochsner, S. 65 ff.

(55) Hinten, § 4 IV. D., S. 68 ff.

zip. Sie können daher ihren besonderen Eigentümer behalten (56). Grundsätzlich fallen Fahrnisbauten somit nicht unter den Grundstücksbegriff. Das Bundesgericht hat jedoch auch Fahrnisbauten Grundstücksqualität zuerkannt, sofern ihnen immobilien Charakter zukommt. Dies ist immer dann gegeben, wenn Fahrnisbauten der Erzielung eines Ertrages oder der Bewirtschaftung des Grundstückes dienen (57).

-
- (56) Art. 677 ZGB; Tuor/Schnyder, S. 525 und S. 546 f. und dort zit. BGE 62 II 87, wonach Fahrnisbauten über den gesetzlichen Wortlaut von ZGB Art. 677 hinaus auch dem Grundeigentümer selber gehören können.
- (57) BGE 68 I 70 und 98 I 165.

IV. Die Handänderung (Veräusserung)

A. Der Begriff der Handänderung

Der eigentliche Anlass des Rechtsverkehrs der zur Realisierung eines Grundstückgewinnes führen kann, ist die Handänderung (58). Die Handänderung ist ein steuerrechtlicher Begriff der sowohl private, als auch öffentlich-rechtliche Rechtsvorgänge umfasst. Unerheblich ist dabei, ob die Rechtsgeschäfte und die auf öffentlich-rechtlichen Bestimmungen beruhenden Verfügungen einen Eigentumswechsel oder bloss die Uebertragung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht über Grundstücke zur Folge haben. Dies ergibt sich aus der im Steuergesetz enthaltenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise (59). Je nachdem, ob eine Uebertragung von Eigentum erfolgt oder einzig die tatsächliche Verfügungsgewalt an einem Grundstück ändert, spricht man von zivilrechtlichen oder wirtschaftlichen Handänderungen (60). Während für die Eigentumsübertragung die zivilrechtlichen Formvorschriften (61) eingehalten werden müssen und die Handänderung im Grundbuch festgehalten wird, sind bei einem blossen Wechsel des Inhabers der Verfügungsgewalt weder Formvorschriften zu beachten, noch ist die Handänderung in der Regel aus dem Grundbuch ersichtlich.

Unter bestimmten Bedingungen können Grundstücksgewinne auch ohne eigentliche Handänderungen, sondern durch dingliche Belastung von Grundeigentum mittels öffentlich-rechtlicher Eigentumsbeschränkungen oder privatrechtlicher

(58) Vorne, § 4 II., S. 29.

(59) Art. 74 Abs. 2 StG 1964; Art. 42 Abs. 2 lit.a StG 1986.

(60) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV, N. 12 zu § 161 StG-ZH u. dort zit. Lit.

(61) Art. 181, 498 ff., 512, 634 Abs. 2 und 656 ZGB; Art. 216 ff. und 229 ff. OR.

Dienstbarkeiten realisiert werden (62). Da das bündnerische Grundstückgewinnsteuerrecht solche Belastungen nicht ausdrücklich den Handänderungen gleichstellt, werden sie unter die Generalklausel der wirtschaftlichen Betrachtungsweise subsummiert. Im Rahmen dieser Arbeit werden sie unmittelbar anschliessend an die wirtschaftlichen Handänderungen abgehandelt (63). Während das abgelöste Steuergesetz grundsätzlich alle Handänderungen im dargelegten Sinn, bei denen ein Gewinn von mehr als Fr. 1'000.-- resultiert, als grundstückgewinnsteuerpflichtig erklärt, ist nach dem neuen bündnerischen Grundstückgewinnsteuerrecht für den Beginn der Besteuerung ein Gesamtgewinn von mindestens Fr. 3'000.-- pro Jahr erforderlich. Der Gesamtgewinn ermittelt sich aus der Summe der im gleichen Kalenderjahr erzielten oder den auf einen einheitlichen Vorgang zurückzuführenden Gewinnen (64). Abweichungen von der Regel bilden die abschliessenden Aufzählungen von Art. 75 und Art. 79 Abs. 3 StG 1964 resp. Art. 43 und Art. 44 StG 1986 (65).

B. Die zivilrechtlichen Handänderungen

1. Allgemeines

Die zivilrechtlichen Handänderungen erfassen begrifflich sowohl diejenigen Eigentumsübertragungen deren Rechtsgrund im Privatrecht basiert, als auch

(62) Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV, N. 14 zu § 161 StG-ZH; Zuppinger Grundsteuern, S. 31.

(63) Hinten, § 4 IV. E., S. 72 ff.

(64) Art. 74 Abs. 1 StG 1964 von Rechenberg, N. 74.4 ; Art. 52 Abs. 2 u. 3 StG 1986; hinten, § 5 II., S. 136 und § 5 III., S. 137 ff.

(65) Hinten, die objektiven Ausnahmen von der Steuerpflicht, § 4 V., S. 79 ff.

die im öffentlichen Recht beheimateten Handänderungen. Sie bedürfen allesamt eines gültigen Rechtsgrundes, d.h. Gesetz oder amtliche Verfügung öffentlich- und Rechtsgeschäft privatrechtlicherseits (66).

Art. 656 ZGB unterscheidet zwischen dem sog. grund- und ausserbuchlichen Erwerb. Beim ausserbuchlichen Erwerb kommt dem Grundbucheintrag lediglich deklaratorische Wirkung zu und das Eigentum geht schon mit Verwirklichung des Erwerbsstatbestandes über, auch wenn für die weitere Verfügbarkeit über das Grundstück der Eintrag doch Voraussetzung ist (67). Abs. 2 von Art. 656 ZGB zählt die Handänderungen infolge Aneignung, Erbgang, Enteignung, Zwangsvollstreckung und richterliches Urteil auf. Diese im Gesetz enthaltene Aufzählung ist nicht abschliessend zu verstehen (68). Bei den Tatbeständen, wo das absolute Eintragungsprinzip massgeblich ist, geht das Grundeigentum hingegen erst mit dem Zeitpunkt des Grundbucheintrages auf das neue Rechtssubjekt über (69).

Da die Grundstücksgewinnsteuer an den Moment der vollzogenen Eigentumsübertragung anknüpft, ist die beschriebene rechtliche Differenzierung in der Art und Weise des Erwerbes für die Steuerpflicht im allgemeinen und für die Berechnung der Besitzesdauer im besonderen bedeutsam (70).

Obwohl terminologisch Eigentumsübertragungen mit Rechtsgrund im privat- und öffentlichen Recht unter die zivilrechtlichen Handänderungen fallen, werden sie im Rahmen dieser Arbeit auseinandergehalten. Gleich anschliessend wer-

(66) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 13 zu § 161 StG-ZH.

(67) Haab, N. 3-12 zu Art. 656 ZGB; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 18-23 zu § 161 StG-ZH; Schwarz, S. 31 f.

(68) Haab, N. 36-70 zu Art. 656 ZGB.

(69) Art. 656 Abs. 1 ZGB.

(70) Zur Besitzesdauer, hinten, § 5 IV., S. 139 ff.

den die bedeutendsten zivilrechtlichen Handänderungen im engeren Sinn, die nicht Gegenstand einer Ausnahme (71) von der Steuerpflicht sind, d.h. Kauf, Tausch, Ersatzbeschaffung, Sacheinlage, Aenderungen im Personenbestand von Personengesellschaften und Gesamthandverhältnissen, Leibrenten und Verpfründungsverträge, sowie Sicherheitsübereignung und fiduziarische Eigentumsübertragung, behandelt.

Unmittelbar danach werden die wichtigsten Handänderungen auf Grund öffentlich-rechtlicher Verfügungen wie die Enteignung, die Zwangsverwertung von Grundstücken und die Uebertragung von Grundstücken durch Urteil, einer näheren Betrachtung unterzogen.

2. Der Kauf

Der Kaufvertrag als Grundtypus eines Veräusserungsgeschäftes ist zugleich der häufigste Anwendungsfall der Realisation eines Grundstückgewinnes (72). Kaufverträge, die ein Grundstück zum Gegenstand haben, bedürfen zu ihrer Gültigkeit der im Gesetz vorgeschriebenen Form (73). Neben dem gültigen Zustandekommen des Verpflichtungsgeschäftes, was u.a. auch die Beachtung der bes. Vorschriften bei landwirtschaftlichen Grundstücken bedingt (74), ist die Entgeltlichkeit der Handänderung für ein Erheben der Grundstückgewinnsteuer Voraussetzung. Die Bezahlung des verkauften Grundstückes muss not-

(71) Hinten die objektiven Ausnahmen von der Steuerpflicht in, hinten, § 4 V., S. 79 ff.

(72) Locher, S. 136; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV, N. 24 zu § 161 StG-ZH.

(73) Art. 216 Abs. 1 OR.

(74) Art. 218 OR; BG über die Erhaltung des bäuerlichen Grundbesitzes vom 12. Juni 1951.

wendigerweise mit einer Geldsumme erfolgen und kann nicht in der Lieferung einer anderen Sache bestehen (75).

3. Der Tausch

In obligationenrechtlicher Hinsicht ist der Tausch eng verwandt mit dem Kauf. Der Tausch unterscheidet sich vom Kaufvertrag einzig in der Art der Gegenleistung, die nicht aus Geld, sondern beim Tausch ganz allgemein aus Sachwerten und beim hier bedeutsamen Grundstückstausch aus einem oder mehreren Grundstücken besteht (76). Erachten die Kontrahenten die Tauschobjekte nicht als gleichwertig, so kann als Ausgleich ein Aufgeld erfolgen. In der Literatur besteht keine einheitliche Auffassung darüber, ob der Tausch grundsätzlich als steuerpflichtige Handänderung behandelt werden soll oder nicht. Einige Autoren vertreten die Meinung, dass beim Tausch gleichwertiger Grundstücke gar kein Gewinn im eigentlichen Sinne realisiert werde und folglich auch kein Anlass zur Besteuerung gegeben sei. Dies, weil ein angewachsener Mehrwert in dem neu erworbenen Grundstück latent vorhanden ist und darin vorerst belassen bleibt (77). Nach einer anderen Auffassung genügt es für die Annahme einer steuerpflichtigen Grundstücksgewinnrealisierung, dass der auf einem Vermögensobjekt entstandene Wertzuwachs in einem andern Gegenstand irgend eine Verkörperung erfahren hat (78). Sicherlich muss es für die steuerliche Erfassung eines Grundstücksgewinnes

(75) Schweizerisches Privatrecht, Obligationenrecht - Besondere Vertragsverhältnisse; Bd. VII/1, S. 14.

(76) Art. 237 OR; vorne, S. 51, N. 75; Camenzind, S. 17.

(77) Guhl, S. 85 ff.; Dietler, S. 43.

(78) Irene Blumenstein, Grundstückstausch, S. 180; A. A. Frey, S. 169.

unbedeutend sein, in welcher Form ein Gewinn realisiert wird. Unerlässlich ist jedoch, dass der Wertzuwachs dem Veräusserer selbständig nutzbar zur Verfügung steht (79). Beim Tausch gleichartiger Grundstücke ohne Aufgeld ist dies jedoch nicht der Fall, denn erst bei einer zukünftigen Veräusserung am eingetauschten Grundstück wird ein allfällig aus dem Tausch noch vorhandener Mehrwert tatsächlich realisierbar (80). Klarheit besteht hingegen darin, dass das durch einen Tauschpartner bezahlte Aufgeld im Zeitpunkt des Tauschgeschäftes steuerpflichtig ist (81).

Das alte und neue bündnerische Grundstücksgewinnsteuerrecht betrachtet den Tausch grundsätzlich als eine steuerpflichtige Handänderung. Dies geht aus Art. 75 lit.c. und d StG 1964 und Art. 43 lit.c. und d StG 1986 hervor, die Landumlegungen gemäss gesetzlicher Vorschrift und den freiwilligen Grundstückabtausch, unter bestimmten Voraussetzungen, als Ausnahmen von der Steuerpflicht vorsehen (82). Die Marginalie von Art. 75 StG 1964 "Ausnahmen von der Besteuerung" und damit auch der hier im Zusammenhang verwendete Begriff "Ausnahme" ist übrigens nicht ganz korrekt, da es sich bei den in diesem Artikel des Steuergesetzes aufgezählten Tatbeständen nicht nur um eigentliche, sog. echte objektive Ausnahmen (83), sondern mehrheitlich um sog. unechte objektive Ausnahmen von der Steuerpflicht handelt (84). Diesem

(79) Ochsner, S. 103.

(80) Egger, S. 50; Camenzind, S. 17.

(81) Dietler, S. 43; Guhl, S. 88 f.

(82) Hinten, § 4 V. B. 4., S. 87 ff.

(83) Einzig "Handänderungen im Zwangsverwertungs- und Nachlassverfahren, soweit Gläubiger zu Verlust kommen, sind nach alt- (Art. 75 lit.b StG 1964) und neuerechtlicher (Art. 44 Abs. 2 StG 1986) Lösung eine echte Steuerbefreiung; hinten, § 4 V. C. 1., S. 92 ff. und § 4 VI. B. 32.12., S. 107 ff.

(84) Ochsner, S. 125; zur Unterscheidung zwischen echten und unechten objektiven Ausnahmen, hinten, § 4 V. A., S. 79 f.

Umstand kommt das neue bündner Steuergesetz nach, indem es die unechten (Art. 43) von den echten (Art. 44) objektiven Ausnahmen strikte trennt. Noch an anderer Stelle weist das bündner Grundstückgewinnsteuerrecht auf die grundsätzliche Steuerbarkeit des Tausches hin. Aus Art. 78 Ziff. 1 StG 1964, welcher bei einer späteren Veräusserung eines u.a. auch eingetauschten Grundstückes den für die Berechnung des Anlagewertes (85) massgeblichen Erwerbspreis bestimmt, geht aus lit.c hervor, dass bei "gewöhnlichem Tausch" und dies im Gegensatz zu den in lit.b geregelten privilegierten Tauschgeschäften (86), nicht der Anlagewert der damals abgetretenen Grundstücke inklusive einer allfällig besteuerten Tauschbereicherung, sondern der angerechnete Verkehrswert im Zeitpunkt des Abtausches herangezogen wird. Beim nicht privilegierten Tausch ist also eine objektive Grösse und nicht ein subjektiver, von den Parteien ausgehandelter Wert bedeutsam. Damit wird das der Grundstückgewinnsteuer prinzipiell eigene sog. Realisationsprinzip durchbrochen und sie erhält in diesen Fällen den ihr wesensfremden Charakter einer reinen Mehrwertsteuer (87). Die Konsequenz daraus ist, dass ein nur potentieller Gewinn, der durch eine Preisrückbildung teilweise oder auch ganz wieder aufgehoben werden kann und den Tauschpartnern unter Umständen nie in Form eines frei verfügbaren und selbständig nutzbaren Vermögenswertes zufließt, besteuert wird. Eine solche Praxis widerspricht dem im Steuerrecht allgemein bereits anerkannten und m.E. an Bedeutung immer mehr gewinnenden Grundsatz der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, welcher bei den Objektsteuern ohnehin nicht in dem Masse verwirklicht ist, wie dies bei den Subjektsteuern der Fall ist.

(85) Zum Anlagewert, hinten, § 4 VI. B. 3., S. 105 ff.

(86) Art. 75 lit.c und d StG 1964 und vorne, S. 52.

(87) Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV, N. 29 zu § 161 StG-ZH; Sager, S. 9; Ochsner, S. 79 und S. 103; diese Regelung wurde leider auch vom neuen bündner Steuergesetz unverändert übernommen, da der gewöhnliche Tausch danach keine steueraufschiebende Veräusserung darstellt (Art. 43 StG 1986), hinten, § 4 VI. B. 32.13.2., S. 111.

Der "gewöhnliche" Tausch wurde in Graubünden aber nicht seit jeher als steuerpflichtige Handänderung betrachtet. So entschied die Kantonale Steuerrekurskommission (88) im Jahre 1956, dass ein von den Kontrahenten als gleichwertig betrachteter Tausch, bei welchem auch die Steuerveranlagungsbehörde keine Begünstigungsabsicht nachweisen konnte, steuerfrei blieb. Eine grundsätzliche Steuerpflicht aus Tauschvertrag wurde somit verneint (89). In der Folge wurde der nicht privilegierte Tausch nach dem sog. Zwei-Phasen-System behandelt (90). Danach wurde dieser rückwirkend dann für steuerrelevant erklärt, wenn das aus dem Tausch bezogene Grundstück später veräussert wurde. In diesem Zeitpunkt gab es zwei von einander unabhängige Grundstückgewinnsteuerveranlagungen (Zwei-Phasen). Die erste Phase betraf den Zeitraum des massgeblichen Erwerbes vor dem Tausch bis zu diesem, wobei der Tauschwert amtlich zu schätzen war. Die zweite Phase erfasste den entstandenen Mehrwert zwischen dem Tausch und dem Verkauf. Die sich bei der Veranlagung des Tausches nach dem Zwei-Phasen-System unwillkürlich stellende Frage nach dem Eintritt der Veranlagungsverjährung des eigentlichen Tausches beantwortete die Rechtsprechung dahingehend, dass eine solche gar nicht eintreten könne. Die zu diesem Entschluss führende Begründung der kantonalen Steuerrekurskommission hielt fest, dass erst durch die Veräusserung des aus dem Tausch erhaltenen Grundstückes der vor und nach dem Tausch latent angewachsenen Mehrwert realisiert werde und nur diese Realisation steuerbegründend sei. Ausgangspunkt für beide Phasen sei somit allein die Veräusserung und die Veranlagung in zwei Phasen sei ledig-

(88) Die Kantonale Steuerrekurskommission war bis zur Einführung des Kantonalen Verwaltungsgerichtes im Jahre 1969 höchste bündner Rechtsmittelinstanz in Steuersachen.

(89) StRE 1702.

(90) Erstmals bestätigt in StRE 2242, weiter in StRE 2243, 2257 und 2287.

lich eine Frage der Berechnung und berühre das Problem der Verjährung in keiner Weise, da für diese der steuerbegründende Tatbestand, d.h. die Veräusserung, massgeblich sei (91).

Wenn auch die Veranlagung mittels dem Zwei-Phasen-System recht kompliziert war, so wurde mit der Anwendung dieser Methode doch erkannt und auch berücksichtigt, dass beim Tausch gleichwertiger Vermögensobjekte ein entstandener Mehrwert zumindest nicht in dem Sinne realisiert wird, als dieser dem Veräusserer in Form eines selbständig nutzbaren Vermögenswertes zufließt und insofern seine wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht ansteigt. Das Zwei-Phasen-System und damit der grundsätzliche Steueraufschub des Tausches wurde seit in kraft treten des Steuergesetzes aus dem Jahre 1964 nicht mehr angewandt (92). Nach Ablauf dieser Uebergangszeit gilt der Grundstücktausch in Graubünden als grundsätzlich steuerpflichtige Handänderung (93).

4. Die Ersatzbeschaffung

Die Ersatzbeschaffung ist vorwiegend ein Institut des Unternehmungssteuerrechtes. Sie liegt vor, wenn ein für das Geschäft betriebsnotwendiges Grundstück wegen äusserer Zwänge, wie Naturereignisse, Enteignung oder Veräusserung wegen drohender Enteignung, untergeht oder veräussert wird, und der Gegenwert innert nützlicher Zeit zur Wiederherstellung oder zum Erwerb

(91) So StRE 2289 vom 9. Nov. 1963; bezügl. des Realisationsbegriffes, Guhl, S. 86 ff., S. 145 und S. 206 ff.; a.M. Grossmann, S. 12 ff., S. 111 und insbes. S. 120 f.

(92) Bezügl. der Uebergangszeit StRE 2541;

(93) Bestätigt in VGE 557/79; Art. 74 Abs. 2 StG 1964; Art. 42 Abs. 2 lit.a StG 1986.

eines andern, funktionell gleichartigen Grundstückes dient (94). Wirtschaftlich handelt es sich daher um einen ähnlichen Sachverhalt wie beim Tausch gleichartiger Grundstücke. Während die Ersatzbeschaffung den Steueraufschub bei Grundstücken des Geschäftsvermögens u.a. auch wegen der Betriebsnotwendigkeit solcher Liegenschaften rechtfertigt, bietet die Erstreckung dieses Institutes auf die als Objektsteuer ausgestaltete Grundstückgewinnsteuer etwelche Schwierigkeiten (95).

Immerhin statuiert das neue bündner Steuergesetz trotz Systemwidrigkeit aus Billigkeitsgründen in Art. 44 Abs. 1 lit.a, dass die Grundstückgewinnsteuer auf Gesuch hin ohne Zins zurückzuerstatten sei, sofern "der Erlös aus der Veräusserung der am Wohnsitz dauernd selbstbewohnten Erstliegenschaft innert zwei Jahren zum Erwerb eines im Kanton liegenden Ersatzgrundstückes mit gleicher Verwendung benützt wird". Die selbe Rückerstattung und Befreiung von der Grundstückgewinnsteuer gewährt das neue Steuergesetz, sofern der Erlös aus der Veräusserung eines land- und forstwirtschaftlichen (96) Grundstückes ebenfalls innert zwei Jahren zum Erwerb eines gleichartigen selbstbewirtschafteten Ersatzgrundstückes im Kanton oder auch zur Verbesserung der eigenen, im Kanton gelegenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücken verwendet wird (97). Bezüglich den landwirtschaftlichen Grundstücken überschneidet sich die Regelung des neuen Gesetzes teilweise mit der vorangehend getroffenen Lösung (98).

Nach Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung wird die Steuer auch dann zurückerstattet, wenn das Ersatzobjekt vor der Veräusserung eines nach Art.

(94) Cagianut, Ersatzbeschaffung, S. 95 ff.; Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. II, N. 276 zu § 19 lit.b StG-ZH.

(95) Grossmann, S. 144 ff.; Ochsner, S. 105 ff.

(96) Gewinne des Landwirtes aus der Veräusserung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke sind gemäss Art. 41 Abs. 1 lit.b StG 1986 schon grundsätzlich der Grundstückgewinnsteuer unterstellt.

(97) Art. 44 Abs. 1 lit.b StG 1986.

(98) Art. 79 Abs. 3 StG 1964.

44 Abs. 1 StG 1986 privilegierten Grundstückes, erstellt oder erworben wird.

Da es sich beim Institut der Ersatzbeschaffung um eine sog. echte objektive Ausnahme von der Steuerpflicht handelt (99), wird später darauf näher einzutreten sein (100).

5. Die Sacheinlage

51. Die Einlage eines Grundstückes in eine Körperschaft

Körperschaft ist der Sammelbegriff für alle juristischen Personen mit eigener Rechtspersönlichkeit (101). Die Einlage eines Grundstückes in ein solches Unternehmen ist ein Veräusserungsgeschäft mit der Besonderheit, dass ein eventueller Gewinn in Form von vermögenswerten Anteilsrechten an der Gesellschaft realisiert wird. Der in Art. 638 Abs. 2 Ziff. 4 der aktienrechtlichen Bestimmungen des schweizerischen Obligationenrechtes erwähnte Sacheinlagevertrag wird in der Literatur auch als Sonderart des Kauf- oder des Tauschvertrages bezeichnet (102). Die Höhe des realisierten Wertzuwachses bemisst sich nach dem tatsächlichen Wert der erhaltenen Anteilsrechte

(99) Cagianut, Ersatzbeschaffung, S. 96 f. der die Gewinnrealisation verneint und deshalb anderer Meinung ist.

(100) Hinten, § 4 V. C. 2., S. 94 ff.

(101) Das sind: Aktiengesellschaft (OR 620 ff.); Kommanditaktiengesellschaft (OR 764 ff.); Gesellschaft mit beschränkter Haftung (OR 772 ff.); Genossenschaft (OR 828 ff.); Verein (ZGB 60 ff.) und Stiftung (Art. 80 ff. ZGB), inklusive bestehende Familienfideikommisse (Art. 335 Abs. 2 ZGB).

(102) Ochsner, S. 106; Höhn, Kapitalgewinnbesteuerung, S. 95 und dort zit. Lit.

und damit nach dem objektiven Wert der Sacheinlage (103). Auszugehen ist zwar von der subjektiven Schätzung des Verkehrswertes durch die Vertragskontrahenten, wobei die Steuerbehörde die private Bewertung des Grundstückes nach objektiven Kriterien zu korrigieren berechtigt ist.

Abschliessend stellt sich noch die Frage, ob eine Steuerpflicht anlässlich der Sacheinlage auch dann besteht, wenn die Gesellschaft vom Einbringer des Grundstückes mehrheitlich beherrscht wird. Der formellrechtlichen Unterscheidung der beiden Rechtssubjekte gebührt in diesem Fall gegenüber deren wirtschaftlichen Identität der Vorzug. Diese Regelung rechtfertigt sich, weil ein allfälliger Wertzuwachs den ein Grundstück bis zur Sacheinlage erfährt und derjenige, welcher im Zeitraum von der Einlage bis zur Veräusserung durch die Gesellschaft entstehen kann, von verschiedenen Subjekten, nämlich vom jeweiligen Eigentümer, zu versteuern ist (104).

52. Die Einlage eines Grundstückes in eine Personengesellschaft oder Gesamthandschaft

Die Einbringung eines Grundstückes in eine Personengesellschaft (105) oder

(103) Känzig, Sacheinlage, S. 180; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 36 zu § 165 StG-ZH.

(104) Locher, S. 140; Höhn, Kapitalgewinnbesteuerung, S. 96 ff., der vor allem wegen der Schwierigkeit der Feststellung des Erwerbspreises bei späterer Veräusserung des eingebrachten Grundstückes durch die Gesellschaft, die Besteuerung anlässlich der Sacheinlage fordert.

(105) Das sind: Einfache Gesellschaft (Art. 530 ff. OR); Kollektivgesellschaft (Art. 552 ff. OR) und Kommanditgesellschaft (Art. 594 ff. OR).

Gesamthandschaft (106) ist im sachenrechtlichen Sinne die Ueberführung von Alleineigentum in Gesamteigentum. Dies mit Ausnahme der einfachen Gesellschaft, sofern bei ihr abweichend von der dispositiven Regelung Mit-eigentum vereinbart wurde (107). Auch wenn, wie dies bei der Sacheinlage der Fall ist, der Veräusserer selber an der Gemeinschaft teilnimmt, umfasst der Einbringungsvertrag das ungeteilte, ganzheitliche Grundstück (108). Insofern unterscheidet sich die Einlage in eine Personengesellschaft von derjenigen in eine Gesamthandschaft nicht. Während hingegen bei der Einbringung in eine Personengesellschaft das Grundstück aus dem bisherigen Vermögenskomplex vollständig ins Geschäftsvermögen der Gesellschaft übergeht und der Einbringer einen Gesellschaftsanteil im Gesamtbetrage des Einbringungswertes erhält, wird bei der Einlage in eine nicht gesellschaftlich organisierte Gesamthandschaft nur die auf die Mitgesellschafter übertragene sog. Fremdquote, nicht aber die vom einbringenden Gesellschafter behaltene sog. Eigenquote, übertragen und abgegolten. Man spricht im letzteren Fall deshalb auch von einer Teil- und im ersteren von einer Totalveräusserung (109).

Entsprechend dem wirtschaftlichen Sachverhalt wird auch bei der Sacheinlage in eine Gesellschaft ohne Rechtspersönlichkeit der volle Grundstücksgewinn realisiert. Die bündnerische Steuerrekurskommission hat bereits ein Entscheid StRE 1677 (StRp Nr. 128) aus dem Jahre 1955 hinsichtlich der

(106) Das sind: Gütergemeinschaft (Art. 215 ff. ZGB), inklusive den Unterformen fortgesetzte (Art. 229 ZGB), beschränkte (Art. 237 ZGB), sowie Errungenschaftsgemeinschaft (Art. 239 ZGB); Gemeindeschaft (Art. 336 ff. ZGB) und die Erbengemeinschaft (Art. 602 ZGB).

(107) Meier-Hayoz/Forstmoser, § 8, N. 15.

(108) Haab, N. 32 zu Art. 652-654 ZGB; Guhl, S. 109; Reimann/Zuppinger/Schärerrer, Bd. IV., N. 32 zu § 161 StG-ZH.

(109) Locher, S. 142 f.

Einbringung käuflich erworbener Grundstücke in eine einfache Gesellschaft entschieden, dass der betreffende Gesellschafter die ganze Differenz zwischen dem Anlage- und Einlagewert, einschliesslich des eigenen Anteils, zu versteuern habe. Die Anwendung der Totalveräusserungskonzeption bei der Einbringung eines Grundstückes in eine Personengesellschaft, sei sie nun zu Mit- oder Gesamteigentum ausgebildet worden, ist nicht unbestritten geblieben (110). Dies im Gegensatz zu den übrigen Gesamthandschaften, bei welchen einheitlich das Teilveräusserungskonzept zum Zuge kommt, da keine Realisierung hinsichtlich der vom Einbringer behaltenen Anteile, d.h. der Eigenquote, erfolgt.

6. Aenderungen im Personenbestand von Personengesellschaften und Gesamthandverhältnissen

Bei Rechtsgemeinschaften (111) und Gesamthandschaften geht das Recht des einzelnen Gesellschafters auf die Gesamtheit der der Gesellschaft oder der Gesamthandschaft gehörenden Vermögenswerte. Bei Aenderungen im Personenbestand findet daher eine quotenmässige Verschiebung der sachenrechtlichen Eigentumsverhältnisse statt. Dies wirkt sich dadurch aus, dass bei Eintritt eines neuen Gesamteigentümers dieser durch sog. Akkreszenz einen Anteil am jeweiligen Gesamteigentum erwirbt, während die übrigen Berechtigten gesamthaft im gleichen Ausmass eine Verminderung (sog. Dekreszenz) ihrer Eigen-

(110) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV, N. 32 ff zu § 161 StG-ZH; Egger, S. 51 f; Höhn, Kapitalgewinnbesteuerung, S. 98 f; Ochsner, S. 107; Stoffel, S. 62 f; Camenzind, S. 18 f.

(111) Als Rechtsgemeinschaften werden die personenbezogenen Gesellschaften benannt, z.B. Meier-Hayoz/Forstmoser, § 2 N. 2 und § 3 N. 2, Rechtsgemeinschaften = Personengesellschaften.

tumsansprüche am Gesamtvermögen erfahren. Gerade entgegengesetzt verhält es sich, wenn ein Personengesellschafter oder Gesamthänder Gesamteigentum gewissermassen verlässt. Der Austretende verliert durch Dekreszenz automatisch seinen Anteil am Gesamtvermögen und derjenige der übrigen Gesamteigentümer wächst gesamthaft im gleichen Verhältnis an.

Da es sich dabei nicht um eigentliche Eigentumsübertragungen handelt, bedarf es auch keiner öffentlichen Beurkundung. Soweit überhaupt erforderlich, wird einzig eine Berichtigung des Grundbucheintrages vorgenommen. Sofern bei der Kollektiv- und Kommanditgesellschaft die Namen der Gesellschafter nicht eingetragen sind, kommt eine Aenderung im Bestande der Gemeinschafter im Grundbuch gar nicht zum Ausdruck (112).

Nimmt man an, dass das Gesellschaftsvermögen ganz oder teilweise aus Grundstücken besteht, so kann eine solche Veränderung der Eigentumsverhältnisse als eine teilweise Veräusserung der Verfügungsgewalt betrachtet werden. Bei Eintritt eines Gesamthänders wird ein Grundstücksgewinn der Bisherigen dann realisiert, wenn der Neue als Gegenleistung für die durch Akkreszenz erworbene Quote am Gesellschaftsvermögen Vermögenswerte in die Gesellschaft einbringt, deren Wert den Anlagewert der durch Akkreszenz erworbenen Grundstückanteil übertrifft. Im umgekehrten Falle, d.h. bei Ausscheiden eines Gesamteigentümers realisiert sich ein allfälliger Grundstücksgewinn dadurch, als die auf den Grundstückanteil fallende Abfindungssumme die anteilmässigen Anlagekosten übersteigt.

Nebst Ein- bzw. Austritt aus einer Gesamthandschaft oder Personengesellschaft können schliesslich noch Verschiebungen unter den bestehenden Mitgliedern, die eine quotenmässige Veränderung der Eigentumsverhältnisse bewirken und entgeltlich sind, zu einer Grundstücksgewinnsteuernpflicht führen. Entscheidend für die Besteuerung von Grundstücksgewinnen bei Veränderungen der Anteile am Gesamtvermögen von Personengesellschaften oder Gesamthandschaften ist aber, dass deren Vermögen ausschliesslich oder zumindest mehr-

(112) Guhl, S. 114; Sager, S. 44; Haab, N. 40 zu Art. 652-654 ZGB.

heitlich aus Grundstücken besteht. Nur unter dieser Voraussetzung kann, ähnlich wie bei der Veräußerung von Anteilen an einer Immobiliengesellschaft, eine Besteuerung der wirtschaftlichen Handänderung von Grundstücken in Frage kommen (113).

7. Leibrenten und Verpfändungsverträge

Leibrenten (114) und Verpfändungsverträge (115) sind grundstückgewinnsteuerlich eng verwandt mit dem Kauf (116). Ihre Besonderheit liegt darin, dass der Veräußerer des Grundstückes den Erlös in der Form einer nicht rückkaufsfähigen, lebenslänglichen Rente erhält. Nebst dieser aleatorischen Natur der Gegenleistung unterliegt besonders der Verpfändungsvertrag besonderer Formstrenge (117).

8. Sicherheitsübereignung und fiduziarische Eigentumsübertragung

Auch die Sicherheitsübereignung die dem Fiduziar nebst dem Pfandrecht auch das mit obligatorischer Rückgabeverpflichtung verbundene Eigentum verschafft, ist eine im Grundbuch eingetragene privatrechtliche Handänderung,

(113) Ochsner, S. 110 und dort zit. Lit.; hinten, § 4 IV. D., S. 65 ff.
insbes. § 4 IV. D. 3., S. 68 ff.

(114) Art. 516 ff. OR.

(115) Art. 521 ff. OR.

(116) Guhl, S. 85; Camenzind, S. 17; Reimann/Zuppinger/Schärerer, Bd. IV. N.
26 zu § 161 StG-ZH.

(117) Art. 522 OR.

die zur Realisation eines Grundstücksgewinnes führen kann (118).

9. Begründung und Veräußerung bei Kauf-, Vorkauf- und Rückkaufrechten

Die Begründung eines Kauf-, Vorkauf- oder Rückkaufrechtes für sich allein ist keine Handänderung und bewirkt noch keine Steuerpflicht. Auch die Geltendmachung eines solchen realobligatorischen Rechtes und der Abschluss eines obligatorischen Kaufvertrages ohne das dingliche Verfügungsgeschäft stellt keine steuerliche Herrschaftsübertragung dar. Hingegen ist, wie das Bundesgericht in BGE 83 I 333 festgehalten hat, die entgeltliche Veräußerung eines Kauf-, Vorkauf- oder Rückkaufrechtes als steuerpflichtige Handänderung zu qualifizieren. M.E. wird damit die Funktion der wirtschaftlichen Betrachtungsweise in unzulässiger Weise ausgedehnt. Denn das bloße Abstellen auf den wirtschaftlichen Gehalt der Veräußerung eines Kaufrechtes vermag diesen Rechtsvorgang weder inhaltliche Identität zur zivilrechtlichen Eigentumsübertragung verleihen, noch rechtfertigt es das Kauf-, Vorkauf- oder Rückkaufrecht zum erweiterten Grundstücksbegriff zu zählen. Aus rechtstheoretischen Gründen ist deshalb für die Besteuerung der Uebertragung eines Kaufrechtes eine ausdrückliche gesetzliche Grundlage nötig.

C. Handänderungen auf Grund öffentlichrechtlicher Verfügungen

1. Die Enteignung

Die Enteignung oder Expropriation enthält alle Merkmale einer steuerpflich-

(118) Ochsner, S. 111 und dort zit. Lit.

tigen Handänderung. Sie ist eine entgeltliche Uebertragung von Eigentum an einem Grundstück, bei welcher grundsätzlich ein Gewinn realisiert werden kann. Gemäss Art. 22 ter Abs. 3 BV hat die Enteignung gegen volle Entschädigung zu erfolgen. Sie umfasst damit den gesamten objektiven Mehrwert des Grundstückes. In wirtschaftlicher Hinsicht besteht kein Unterschied zwischen freiwilligem und aufgezwungenem Grundstücksgewinn.

Auch wenn das bündnerische Grundstücksgewinnsteuerrecht die Expropriation nicht ausdrücklich als steuerpflichtige Handänderung aufführt, geht doch aus Art. 77 StG 1964 und Art. 47 Abs. 3 StG 1986 hervor, dass die in Enteignungersatzleistungen enthaltenen Inkonvenienzenentschädigungen nicht zum Grundstücksgewinn zu rechnen sind (119). Schon das Steuergesetz aus dem Jahre 1952 kannte diese Bestimmung. Die kantonale Steuerrekurskommission und das bündnerische Verwaltungsgericht hat auch die Enteignung, in konstanter Rechtssprechung, als steuerpflichtig betrachtet (120).

2. Die Zwangsverwertung von Grundstücken

Mit der Zwangsvollstreckung geht das Eigentum an einem Grundstück zufolge amtlicher Verfügung auf den Erwerber über. Die Möglichkeit einer Realisation eines Grundstücksgewinnes ist gegeben, da der Verwertungserlös den Anlagewert des Grundstückes übertreffen kann. Ist dies der Fall, steht einer Besteuerung grundsätzlich nichts im Wege (121).

Sowohl das alte, wie auch das neue bündnerische Steuergesetz privilegieren allerdings Grundstücksgewinne aus Handänderungen in Zwangsverwertungs- und

(119) Zu der Inkonvenienzenentschädigung hinten, § 4 VI. B. 2, S. 102 ff.

(120) StRE 1723, 1857, 2292; VGE 216/71, 546/82, PVG 1971/63.

(121) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 43 zu § 161 StG-ZH; Guhl, S. 151 ff.; Locher, S. 175; Stoffel, S. 84 f.

Nachlassverfahren, wenn auch in unterschiedlicher Art und Weise (122).

3. Die Uebertragung von Grundstücken durch Urteil

Der Rechtsgrund für die Handänderung eines Grundstückes kann auch auf einem richterlichen Urteil beruhen. Diesbezügliche Befreiungsgründe sieht das bündnerische Steuerrecht keine vor. Damit fallen Uebertragungen von Grundstücken auf Grund eines gerichtlichen Urteils unter den in Art. 74 StG 1964 bzw. Art. 42 StG 1986 festgehaltenen Grundtatbestand und sind steuerpflichtig. Der Zeitpunkt der Steuerpflicht entsteht mit der Rechtskraft des Urteils (123).

D. Die wirtschaftlichen Handänderungen

1. Der Begriff

Das Wesen des Steuerrechtes ist es, wirtschaftlich gleiche Sachverhalte mit den selben Rechtsfolgen zu versehen. Um dieses Ziel zu erreichen, kommt es nicht darum herum wirtschaftliche Handänderungen, bei denen ein formeller, zivilrechtlicher Eigentumsübergang fehlt, ebenfalls als steuerpflichtig zu erklären. Das bündnerische Grundstückgewinnsteuerrecht bedient sich dazu der in Art. 42 Abs. 2 lit.a StG 1986 statuierten Generalklausel. Danach sind "Rechtsgeschäfte, die hinsichtlich der Verfügungsgewalt über Grund-

(122) Art. 75 lit.b StG 1964, Art. 44 Abs. 2 StG 1986; hinten, § 4 V.

C. 1., S. 92 ff.

(123) Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV., N. 44 zu § 161 StG-ZH.

stücke wirtschaftlich wie eine Veräusserung wirken, den Veräusserungen gleichgestellt".

In Abweichung von Art. 2 Abs. 2 StG, welcher unter der "Einleitung" zum neuen Steuergesetz die wirtschaftliche Betrachtungsweise statuiert, bedarf es auf Grund von Art. 42 Abs. 2 lit.a für deren Zulässigkeit und Anwendung nicht, dass die Handänderung "ungewöhnlich, sachwidrig oder absonderlich ist und lediglich der Steuerumgehung dient" (124).

Voraussetzung für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Veräusserung ist grundsätzlich, dass die Verfügungsgewalt über ein Grundstück die Hand gewechselt hat und der Erwerber auch tatsächlich diese Verfügungsgewalt auf einen Dritten überträgt. Es bedarf deren zwei Rechtsgeschäfte. Als erstes wird die Verfügungsgewalt erworben und als zweites auf einen Dritten übertragen. Dies mit einer Ausnahme, der Uebertragung von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft, bei welcher die Veräusserung einer beherrschenden Beteiligung als einziges Rechtsgeschäft den Tatbestand der wirtschaftlichen Handänderung erfüllt (125).

2. Die Kettengeschäfte

Der in der Praxis am häufigsten auftretende Fall eines Kettengeschäftes ist der Abschluss eines Kaufvertrages mit Substitutionsklausel. Weitere Anwendungsfälle für ein Kettengeschäft sind die mit einer Substitutionsklausel versehene Vor- bzw. Kaufrechtsverträge. Der obligatorische Kauf-, Vorkauf- und Kaufrechtsvertrag mit Substitutionsklausel stellt für sich allein noch keine steuerpflichtige Handänderung dar (126). Die Substi-

(124) BGE, 98 I b 323, 96 I 118; von Rechenberg, N. 74. 3.5. lit.a; Schwarz, S. 132 ff.

(125) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 46 ff. zu § 161 StG-ZH; hinten, § 4 IV. D. 3., S. 68 ff.

(126) Vorne, § 4 IV. B. 9., S. 63 und N. 125.

tutionsklausel beinhaltet das Recht des Erwerbers (Zwischenhändlers) meistens innert bestimmter Frist einen Dritten als Eigentümer ins Grundbuch eintragen zu lassen. Der Ausdruck "Kettengeschäft" erklärt sich dadurch, dass das Substitutionsrecht innert der begrenzten Zeit mehrfach ausgeübt werden kann. Zivilrechtlich, d.h. aus dem Grundbuch ersichtlich, ist aber nur eine, die letzte, Handänderung. Wird der Kaufvertrag von einem Zwischenhändler zum andern und letztlich zum endgültigen Erwerber zu einem jeweils höheren, als dem ursprünglichen Kaufpreis veräussert, sind unter dem Gesichtspunkt der wirtschaftlichen Betrachtungsweise mehrere Grundstücksgewinne realisiert worden. Aber schon bei der ersten Ausübung des Substitutionsrechtes entsteht eine Steuerpflicht (127). Will der im Grundbuch eingetragene Veräusserer nicht für alle Teilgewinne zur Rechenschaft gezogen werden hat er nachzuweisen, welche von seinen Vorgängern erzielt wurden. Die Abtretung des Kaufvertrages kann aber nur dann als selbständige Handänderung zur Steuerpflicht führen, wenn dem Erwerber, bzw. Zwischenhändler, im obligatorischen Vertrag für die Ausübung des Substitutionsrechtes eine eigentumsähnliche Stellung über das Grundstück eingeräumt wurde.

Bei Bauland gilt die selbständige Verkaufsmöglichkeit auf eigene Rechnung als solche eigentumsnahe Rechtsstellung und insbesondere als wesentlicher Teil der Verfügungsgewalt. Denn damit sind die für einen Eigentümer von Bauland wesentlichen Befugnisse Dritten das Grundstück anzubieten, wie wenn es sein eigenes wäre, einen beliebigen Mehrpreis auszuhandeln und den erzielten Grundstücksgewinn für sich zu beanspruchen, abgetreten (128). Der Maklervvertrag (129), der den Makler beauftragt gegen Provision einen Vertragsabschluss zu vermitteln, deren Möglichkeit bloss nachzuweisen

(127) ORK ZH, Entscheid vom 24.4.1958 in ZBl. Bd. 60 1959, S. 170.

(128) Guhl, S. 100; Zuppinger, Grundsteuern, S. 28.

(129) OR Art. 412 ff.

oder auch der Auftrag des Treuhänders, die diesem übertragenen Befugnisse im Interesse des Treugebers auszuüben, gehen weniger weit und stellen keine Uebertragung der Verfügungsgewalt dar (130).

3. Die Veräusserung von Beteiligungen an Immobiliengesellschaften

Die Uebertragung von Beteiligungen an einer Immobiliengesellschaft ist der Hauptanwendungsfall der wirtschaftlichen Veräusserung. Die juristische Person, meistens in der zivilrechtlichen Form der Aktiengesellschaft, bleibt grundbuchrechtlich Eigentümerin, aber die tatsächliche Verfügungsgewalt wechselt auf die neuen Aktionäre.

Unter einer Immobiliengesellschaft versteht das Bundesgericht eine Gesellschaft, deren Gesellschaftszweck ausschliesslich oder mindestens mehrheitlich darin besteht, Grundstücke zu erwerben, zu nutzen, zu verwalten und zu veräussern (131). Von Rechenberg sieht das Wesensmerkmal einer Immobilien-gesellschaft darin, dass diese "ausschliesslich oder überwiegend die Nutzbarmachung der Wertsteigerung ihres Grundbesitzes oder dessen Verwendung als Kapitalanlage bezweckt" (132). Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden verlangt, dass die Preisbildung der Anteilscheine durch den Wert des Grundeigentums und nicht durch sonstiges Betriebsvermögen entstanden ist (133). Ob eine Immobiliengesellschaft vorliegt oder nicht muss letztlich im jeweiligen Einzelfall auf Grund der konkreten Verhältnisse entschieden werden.

(130) Guhl, S. 100; Stoffel, S. 69 f.; wenn der Treuhänder zivilrechtliches Eigentum erwirbt, vorne, § 4 IV. B. 8., S. 62 f.

(131) BGE 104 I a 253.

(132) Von Rechenberg, N. 74.3.5. lit.b; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 63 zu § 161 StG-ZH.

(133) VGE 285/70.

Eine wirtschaftliche Handänderung ist zudem nur dann gegeben, wenn die tatsächliche Verfügungsgewalt über das Grundstück einer Immobiliengesellschaft vom Veräusserer auf den Erwerber übertragen wird (134). Bei der Veräusserung einer Mehrheitsbeteiligung einer Immobiliengesellschaft wird in der Regel auch die wirtschaftliche Verfügungsgewalt über die der Gesellschaft gehörenden Grundstücke mitübertragen. Im oben zitierten Verwaltungsgerichtsentscheid wurde festgehalten, dass auch Minderheitsbeteiligungen die Steuerpflicht auslösen, wenn gleichzeitig mehrere solche Beteiligungen verkauft werden und dem Erwerber so die entscheidende Verfügungsgewalt verschafft wird. Das Geschäft ist auf einen einheitlichen Vorgang zurückzuführen. In Anwendung von Art. 52 Abs. 2 StG 1986 ist für die Ermittlung des Steuersatzes der Gesamtgewinn massgeblich (135).

Auch wenn die Besteuerung der Veräusserung von Minderheitsbeteiligungen an ein und denselben Käufer dem Steuergerechtigkeitsprinzip schon näher kommt, bleibt doch noch die Möglichkeit der Steuerersparnis mittels der Uebertragung einzelner Anteile einer Immobiliengesellschaft. Diesem Umstand könnte postulatsweise insofern abgeholfen werden, als trotz der Ausdehnung des zivilrechtlichen Begriffes der Uebertragung des Eigentums an einem Grundstück auf den steuerlichen Begriff der Verfügungsgewalt an einem Grundstück, der Grundstücksgewinn, als eigentliches Objekt der Grundstücksgewinnsteuer, nicht hinter deren Anknüpfungspunkt, die Handänderung, tritt.

(134) Zuppinger, wirtschaftliche Handänderung, S. 472; Zuppinger, Grundsteuern, S. 30; Reimann/Zuppinger/Scharrer, Bd. IV. N. 64 zu § 161 StG-ZH; Guhl, S. 102; Camenzind, S. 22 f.

(135) Zur altrechtlichen Lösung, Art. 80 Abs. 3 StG 1964; VGE 285/70; Rechenberg, N. 80. 4.1., m.E. wäre allerdings eine Behandlung, wie es das Gesetz in Art. 80 Abs. 3 StG 1964 für das Miteigentum vorsieht (der für jeden Anteil massgebende Steuersatz), wegen deren Selbständigkeit, vorzuziehen; hinten, § 5 III., S. 137 ff.

Im Unterschied zur Handänderungssteuer, als typische Rechtsverkehrssteuer, bei welcher der Eigentumswechsel als solcher Steuerobjekt ist, ist die Grundstückgewinnsteuer ihrem Wesen nach, wie der Name schon sagt eine Gewinnsteuer. "Es kommt also bei der Grundstückgewinnsteuer weniger auf den wirtschaftlichen Gehalt des die Steuerpflicht auslösenden Tatbestandes an, als vielmehr darauf, ob dieser seinem Wesen nach geeignet ist, Grundstücksgewinn entstehen zu lassen.

Wertzuwachs eines Grundstückes wird nicht nur bei Uebertragung einer beherrschenden, sondern auch einer minderheitlichen Beteiligung realisiert, denn der Wert jedes einzelnen Beteiligungsrechtes richtet sich nach dem Wert des Gesellschaftsgrundstückes. Es ist deshalb nicht einzusehen, warum ein Vermögensvorteil mit dem Charakter eines Grundstücksgewinnes nicht besteuert werden sollte, nur weil er auf andere Weise als durch zivilrechtliche Handänderung oder durch wirtschaftliche Herrschaftsübertragung erzielt worden ist. Der Begriff der wirtschaftlichen Handänderung hat mit der Entwicklung des Grundstückgewinnsteuerrechtes eine fortlaufende Präzisierung erfahren. Seine Ausdehnung auf die Uebertragung einer Minderheit von Beteiligungsrechten an einer Immobiliengesellschaft fügt sich logisch darin ein" (136).

Konkret bedeutet dies, dass wegen deren wirtschaftlichen Substanz die Veräusserung der Mitgliedschafts- und Vermögensrechte einer Immobiliengesellschaft der Uebertragung von Grundeigentum gleichgestellt werden sollte.

Unter den so erweiterten Grundstücbegriff fällt auch die Gesamtheit der Anteile an einer Immobiliengesellschaft. Das selbe trifft verhältnismässig für einzelne Anteilscheine zu. Ein Unterschied zwischen einer Mehrheits- und Minderheitsbeteiligung besteht einzig in quantitativer, nicht aber in qualitativer Hinsicht und ist für die Entstehung einer Steuerpflicht unbedeutend. Am ehesten der Steuerwirklichkeit entspricht, wie bereits vorne

erwähnt, die Fiktion eines Miteigentumverhältnisses (137). Bei Beteiligungsrechten handelt es sich ähnlich wie bei Miteigentumsanteilen und im Gegensatz zu Anteilen am Gesamteigentum um rechtlich selbständige Quoten am Grundstück (138).

Die m.E. wünschenswerte Ausdehnung des zivilrechtlichen Grundstückbegriffes bedarf einer gesetzlichen Grundlage, welche weder im alten noch im neuen bündner Steuergesetz vorhanden ist. Auch der Entwurf der Koordinationskommission stellt die Rechte, die ihrer wirtschaftlichen Substanz nach Eigentum an Grundstücken verkörpern nicht dem Eigentum an Grundstücken gleich (139).

Nur eine Gesetzesrevision im obgenannten Sinne könnte die zur Zeit bestehende Steuerumgehungsmöglichkeit beseitigen. Nebst dieser, nach dem Grundsatz der Gesetzmässigkeit jeder Besteuerung unabdingbaren Voraussetzung, stellt sich die Frage nach der Durchsetzbarkeit und Praktikabilität einer solchen Norm. Wegen der hohen Negoziabilität insbesondere von Inhaber-Aktien einer Immobiliengesellschaft und die damit verbundene schwere Ueberprüfbarkeit der einzelnen Handänderungen, ist die Schaffung eines neuen zivilrechtlichen Rechtsinstitutes für deren Registrierung unerlässlich (140).

(137) Vorne, N. 135., S. 69.

(138) ZGB Art. 646 ff. und Art. 655 Abs. 2 Ziff. 4 ; Gemäss Art. 52 Abs. 2 StG 1986 ist für die Satzbestimmung aber künftig, in Abweichung von der altrechtlichen Praxis, der Gesamtgewinn bedeutsam, hinten, § 5 III., S. 137 ff.

(139) Art. 48 Abs. 1 und 2.

(140) Die Kantone Tessin, Waadt, Wallis, Neuenburg und Genf unterstellen die Veräusserung einzelner Anteile einer Immobiliengesellschaft ausdrücklich der Grundstückgewinnsteuer. Einzig im Kanton Genf ist die Erweiterung des zivilrechtlichen Grundstückbegriffes realisiert worden, Ochsner, S. 69 und S. 119 f.

4. Uebrigere Arten von wirtschaftlichen Handänderungen

Das Kettengeschäft und die Uebertragung von Anteilen einer reinen Immobiliengesellschaft sind nicht die einzigen Anwendungsfälle einer steuerbaren wirtschaftlichen Handänderung. Auch die Aenderungen im Personenbestand von Personengesellschaften und Gesamthandverhältnissen sind eigentlich wirtschaftliche Handänderungen (141). Das gleiche gilt für Veräußerung eines Kauf-, Vorkauf- oder Rückkaufrechtes, sofern sie ausdrücklich als steuerbar erklärt werden (142).

Ein weiteres Beispiel ist der Abschluss eines obligatorischen Kaufvertrages und absichtlichem Hinausschieben des Grundbucheintrages mit dem Zweck, die Besitzesdauer des Veräußerers zu erstrecken (143).

E. Die dingliche Belastung von Grundstücken

1. Allgemeines

Mit der dinglichen Belastung von Grundstücken, seien diese nun privatrechtlicher oder öffentlichrechtlicher Natur, werden die Eigentumsrechte aufgespalten. Eine eigentliche Uebertragung von Grundeigentum liegt nicht vor. Trotzdem sollte die Preisgabe eines wesentlichen Teils der Verfügungsgewalt über das Grundstück durch dessen dingliche Belastung, vom Gesichtspunkt der Grundstückgewinnsteuer aus betrachtet, erfasst werden. Weil sowohl das ab-

(141) Vorne, § 4 IV. B. 6., S. 60 ff.

(142) Vorne, § 4 IV. B. 9., S. 63.

(143) Von Rechenberg, N. 74.3.4.; Zuppinger, wirtschaftliche Handänderungen, S. 475 f. und dort zit. Beispiele; hinten, § 5 IV. C. 3., S. 145 f.

gelöste, als auch das seit dem 1. Januar 1987 geltende neue bündner Steuergesetz die dingliche Belastung nicht ausdrücklich als grundstückgewinnsteuerepflichtig erklären, müssen diese unter die Generalklausel der wirtschaftlichen Handänderungen subsummiert werden. Im Hinblick auf das Kriterium der Uebertragung der Verfügungsgewalt, muss die dingliche Belastung den Veräusserungs- und Nutzwert eines Grundstückes dauernd und wesentlich beeinträchtigen. Nur bei einer solchen, weitgehenden Aufgabe der Herrschaftsbefugnisse liegt wirtschaftlich eine Teilliquidation vor, die Anlass für eine Grundstückgewinnbesteuerung bilden kann (144).

2. Die privatrechtlichen Dienstbarkeiten

Die privatrechtlichen Dienstbarkeiten sind in die Grunddienstbarkeiten (Art. 730-744 ZGB), die persönlichen Dienstbarkeiten (Art. 745-778 sowie Art. 781 ZGB) und in die weder mit einer bestimmten Person noch mit einem herrschenden Grundstück verbundenen Dienstbarkeiten, insbesondere das Bau- und das Quellenrecht (Art. 779 und 780 ZGB) zu unterteilen.

Zur Errichtung einer privatrechtlichen Dienstbarkeit bedarf es der Grundbucheintragung. Dieser Zeitpunkt lässt in aller Regel auch die Steuerpflicht entstehen (145).

Die Kriterien der Wesentlichkeit, der Dauerhaftigkeit und der Entgeltlichkeit einer dinglichen Belastung sind unabdingbare Voraussetzung für die Besteuerung mittels der Grundstückgewinnsteuer. Innerhalb der privatrechtlichen Dienstbarkeiten führen die genannten drei Merkmale, insbesondere dasjenige der Dauerhaftigkeit dazu, die Grunddienstbarkeiten von den übrigen zu unterscheiden. Während bei den Prädialservituten Rechte für

(144) Art. 74 Abs. 2 StG 1964; Art. 42 Abs. 2 lit.a StG 1986;
Ochsner, S. 120 ff.

(145) Reimann/Zuppinger/Schärerrer, Bd. IV., N. 75 und 81 zu § 161 StG-ZH.

unbegrenzte Zeit preisgegeben werden, ist dies bei den persönlichen Dienstbarkeiten begriffsnotwendig nicht der Fall. Personalservitute werden zugunsten einer bestimmten Person errichtet und sind daher naturgemäss von zeitlich beschränkter Dauer. Auch das Baurecht ist von Zivilrechts wegen auf eine Höchstdauer beschränkt (146). Das bündnerische Steuergesetz unterstellt die Baurechtszinsen ausdrücklich der Einkommenssteuer (147). Nebst auf die Dauerhaftigkeit und die Entgeltlichkeit ist jeder Einzelfall auf die Wesentlichkeit der dringlichen Belastung hin zu untersuchen. Unter die Grundstückgewinnsteuer kann eine solche dingliche Belastung nur dann fallen, wenn sie eine solche Intensität aufweist, dass die hauptsächlichsten Eigentumsrechte abgetreten worden sind (148).

Nicht entscheidend für das Unterstellen einer dinglichen Belastung unter die Grundstückgewinnbesteuerung ist hingegen, ob das dafür zu entrichtende Entgelt periodisch oder einmalig abgegolten wird (149).

Abschliessend sei noch darauf hingewiesen, dass nur die Einräumung, nicht aber die Veräusserung einer Dienstbarkeit, als Grundstückgewinnsteuerfall in Betracht gezogen werden kann. Dies mit Ausnahme der verselbständigten Bau- und Quellenrechte, die im Grundbuch als Grundstück aufgenommen worden sind (150).

(146) Art. 779 lit.1, ZGB; zur Frage ob auf bestimmte Zeit errichtete Dienstbarkeiten trotzdem dauerhaft im obgenannten Sinn sein können, Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 73 zu § 161 StG-ZH.

(147) Art. 22 lit.c. StG 1986; Art. 18 lit.c StG 1964.

(148) Guhl, S. 80.

(149) Ochsner, S. 120; Grossmann, S. 141 f.

(150) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 84 zu § 161 StG-ZH; vorne, § 4 III. C., S. 41 ff.

3. Die öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkungen

Im Unterschied zur Enteignung bewirken öffentlich-rechtliche Eigentumsbeschränkungen nicht eine Wegnahme, sondern eine blossе Beschneidung des Privateigentums. Diese verletzen grundsätzlich die Eigentumsgarantie nicht und sind daher nicht entschädigungspflichtig. Solche auf Grund eidgenössischer, kantonaler oder kommunaler Spezialgesetze beruhenden Beschränkungen müssen in ihrer Intensität schon enteignungsähnlich sein, um als sog. materielle Enteignung eine Entschädigungspflicht hervorzurufen.

Im Vergleich zu den privatrechtlichen Dienstbarkeiten besteht insofern weit weniger häufig die Möglichkeit einen Grundstücksgewinn zu besteuern (151). Liegt aber eine materielle Enteignung vor, besteht qualitativ kein Unterschied zu den privatrechtlichen Dienstbarkeiten und es würde in krassester Weise der Rechtsgleichheit widersprechen, wenn solche Gewinne unbesteuert blieben.

F. Privateinlage und Privatentnahme

Die Ueberführung von Grundstücken des Privatvermögens ins Geschäftsvermögen und von Geschäftsgrundstücken ins Privatvermögen ist zivilrechtlich und wirtschaftlich keine Handänderung. Weil aber in Graubünden die Gewinne auf Geschäftsgrundstücken mit der Einkommens- bzw. Ertragssteuer erfasst werden und die Gewinne auf Grundstücken des Privatvermögens der Objektsteuer unterliegen, führen Privateinlage und Privatentnahme zu einem Wechsel im anwendbaren Steuersystem, der die Behandlung dieser Vorgänge als Handänderungen nahe legt. Andernfalls müsste bei einer späteren Veräusserung des

(151) Guhl, S. 81 f.

Grundstückes der während dem Zeitraum der Zugehörigkeit zum Vermögenskomplex vor dem Wechsel entstandene Mehrwert ausgeschieden und für sich gesondert besteuert werden. Aus Gründen der Einfachheit liegt es deshalb auf der Hand, schon anlässlich der Ueberführung die steuerliche Anpassung an das neue Steuersystem vorzunehmen. Dieser Umstand ändert an der Tatsache nichts, dass es sich beim Uebergang vom Privat- ins Geschäftsvermögen und umgekehrt weder um eine zivilrechtliche, noch um eine wirtschaftliche Handänderung, sondern um sog. unechte objektive Ausnahmen von der Steuerpflicht handelt (152). Die Besteuerung der Privateinlage und Privatentnahme stellt insofern eine Ausnahme von den unechten objektiven Ausnahmen dar.

Bei der Ueberführung von Grundstücken des Privat- ins Geschäftsvermögen ergeben sich insbesondere zwei Möglichkeiten der Besteuerung. Entweder gilt als Erlös der Verkehrswert zur Zeit der Privateinlage oder es wird auf den Wert abgestellt, zu welchem das Grundstück in der Unternehmung aktiviert wird. Die bündnerische Praxis geht dahin, den subjektiv bestimmten Einlagewert der Liegenschaft für die Grundstückgewinnsteuer als massgeblichen Veräusserungspreis zu übernehmen und greift somit nicht auf eine objektive Grösse (153). Aus fiskalischen Gründen drängt sich auch nicht ein vom Parteiwillen abweichendes Verhalten der Steuerbehörden auf, da die Besteuerung der privaten gegenüber den geschäftlichen Grundstückgewinnen in verschiedenem Sinne als privilegiert bezeichnet werden muss. Man denke nur daran, dass bei den der Einkommens- bzw. Ertragssteuer unterstellten Grundstückgewinnen des Geschäftsvermögens weder eine Indexierung der Anlagekosten

(152) Zu den unechten objektiven Ausnahmen hinten, § 4 V. A. u. und B., S. 79 ff.

(153) Entspricht der Lösung des neuen Steuergesetzes in Art. 47 Abs. 2. i.V.m. Art. 42 Abs. 2 lit. b. Zu beachten gilt Art. 22 VV zum StG 1986 der die Schenkung eines Grundstückes an eine juristische Person oder in das Geschäftsvermögen einer natürlichen Person als Ueberführung von Privat- ins Geschäftsvermögen erklärt.

(154) noch ein Besitzesdauerabzug (155) zum Tragen kommen kann. Zudem werden geschäftliche Grundstücksgewinne in der Regel nicht in eigener Progression erfasst (156), unterstehen den Sozialabzügen und letztlich auch noch der direkten Bundessteuer, sofern sie in einem buchführungspflichtigen Betrieb entstanden sind (157).

In Anbetracht dieser Vorteile wird der Einbringungswert nicht wesentlich unter dem tatsächlichen Verkehrswert liegen, denn der Aktivierungswert gilt als Erwerbspreis für die Erfassung eines allfälligen geschäftlichen Grundstücksgewinnes anlässlich einer späteren Veräusserung der gleichen Liegenschaft und als Abschreibungssubstanz für die jährliche Gewinnermittlung. Die bevorzugte Behandlung der erzielten Grundstücksgewinne des Privat- im Verhältnis zu derjenigen des Geschäftsvermögens ändert daran nichts, dass keine echte Realisierung stattgefunden hat und ein akkumulierter Wertzuwachs wohl buchmässig verwirklicht, nicht aber wirtschaftlich verfügbar ist (158).

Wegen der Besteuerung des fiktiven Gewinnes kann der Steuerpflichtige in Liquiditätsschwierigkeiten geraten, die echte Härten bedeuten.

Diese Feststellung muss gleichermassen bei der Ueberführung von Grundstücken des Geschäfts- ins Privatvermögen gemacht werden. Nach dem abgelösten bündner Steuerrecht wurden bei der Privatentnahme die gesamten auf dem entnommenen Grundstück ruhenden stillen Reserven besteuert. Denn unter der

(154) Zur Berücksichtigung der Geldwertveränderung hinten, § 4 VI. B. 35., S. 129 f.

(155) Zur Berücksichtigung der Besitzesdauer hinten, § 5 IV., S. 139 ff.

(156) Art. 18 Abs. 2 und Art. 79 Abs. 1 lit.c. StG 1986 nicht in eigener Progression. Dies im Gegensatz zu Art. 42 und Art. 55 StG 1964, wo der Steuertarif 80% des jeweiligen Einkommensatzes beträgt.

(157) Art. 21 lit.d BdBSt i.V.m. Art. 957 ff OR.

(158) Locher, S. 118.

Marginalie "Mehrwerte auf Geschäftsvermögen" hält Art. 6 Abs. 1 der Vollziehungsverordnung zum alten Steuergesetz u.a. fest, dass bei der Ueberführung ins Privatvermögen der Verkehrswert massgeblich ist. Nach dem neuen bündnerischen Grundstückgewinnsteuerrecht wird nun die obgenannte Härte dadurch gemildert, als der reine Mehrwert, die Differenz zwischen dem Anlagewert und dem Verkehrswert, im Zeitpunkt der Privatentnahme nicht als fiktiver Gewinn erfasst wird. Besteuert wird nur noch der Differenzbetrag zwischen Buch- und Anlagewert (159). Mit andern Worten unterliegen der Einkommens- bzw. Ertragssteuer die früher zugelassenen Abschreibungen, die den Reingewinn auch tatsächlich geschmälert hatten (160). Der effektive Wertzuwachs wird, soweit er im Zeitpunkt einer späteren Veräusserung des Grundstückes aus dem Privatvermögen noch vorhanden ist, der Grundstückgewinnsteuer unterliegen. Die Lösung des neuen Steuergesetzes wird dem Leistungsfähigkeitsprinzip weit gerechter, als diejenige der altrechtlichen Regelung. Auch wenn mit ihr der Nachteil verbunden ist, dass eine Ungleichheit zur Besteuerung von Kapitalgewinnen auf beweglichem Vermögen, bei welchem zum Zeitpunkt der Privatentnahme sämtliche stillen Reserven erfasst werden, geschaffen wird. Ueberdies können die Grundstücksgewinne für Bund und Kanton nicht mehr einheitlich ermittelt werden, da der direkten Bundessteuer auch die auf dem gesamten Geschäftsvermögen ruhenden stillen Reserven unterstehen und die privaten Kapitalgewinne von verfassungsrechtswegen steuerfrei sind (161).

Vermögen diese Nachteile die Vorteile einer Beschränkung der Besteuerung auf die getätigten Abschreibung aufzuwiegen? Es ist hier davon auszugehen, dass die Prinzipien der Rechtsgleichheit und der Praktikabilität dem Grund-

(159) Zum Anlagewert hinten, § 4 VI. B. 3., S. 105 ff.

(160) Art. 18 Abs. 3 StG 1986; gilt nur bei Privatentnahme "ohne anschliessende Veräusserung".

(161) Art. 21 Abs. 1 lit.d. und f., sowie Art. 49 I. BdBSt; BV Art. 41 ter Abs. 1 lit.c. und Abs. 5, sowie Art. 8 UeB.

satz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit gegenüber stehen. M.E. ist hier, wegen der grossen Härte die für den Steuerpflichtigen entstehen kann, von einer ganzheitlichen Erfassung der stillen Reserven bei der Ueberführung von Grundstücken des Geschäfts- ins Privatvermögen abzusehen (162). Durch die Besteuerung eines nicht realisierten und lediglich geschätzten Wertzuwachses werden Steuerpflichtige nicht selten dazu gezwungen, wegen Zahlungsschwierigkeiten um Stundung der geschuldeten Steuern nachzusuchen oder gar die Liegenschaft zu veräussern. In diesem Sinne ist die Regelung des neuen bündner Steuergesetzes m.E. als echten Fortschritt zu betrachten.

V. Die objektiven Ausnahmen von der Steuerpflicht

A. Die Unterscheidung zwischen echten und unechten objektiven Ausnahmen

Die Uebertragung von Eigentumsrechten oder der Verfügungsgewalt an Grundstücken führen in der Regel zur Steuerpflicht, sofern sie entgeltlich sind und zur Realisation eines Grundstückgewinnes führen (163). Sind diese Handänderungen vom Gesetzgeber ausdrücklich als Ausnahmen bezeichnet worden, nennt man sie echte objektive Ausnahmen. Unechte objektive Ausnahmen von der Grundstückgewinnsteuerpflicht sind Rechtsvorgänge, denen mindestens ein Merkmal der steuerpflichtigen Handänderungen - Uebertragung des Eigentums oder der Verfügungsgewalt, Entgeltlichkeit, Realisierung eines Grundstückgewinnes - fehlt (164).

(162) A.M., Grossmann, S. 129 f.

(163) Zu den Merkmalen des Grundstückgewinnes hinten, § 4 VI. A., S. 97 ff.

(164) Ochsner, S. 101 und S. 125; Sager, S. 45 f.

Bei denjenigen unechten objektiven Ausnahmen, welchen es am Merkmal der Entgeltlichkeit zur steuerpflichtigen Handänderung mangelt, rechtfertigt sich im Hinblick auf die Verhinderung von Steuerumgehungsmöglichkeiten nicht eine gänzliche Befreiung, sondern lediglich ein Steueraufschub. Ansonsten wird der im Zeitraum von der letzten entgeltlichen bis zur unentgeltlichen Handänderung entstandene Mehrwert, auch bei einer späteren Veräußerung des Grundstückes, von der Grundstückgewinnsteuer unbilligerweise verschont. Dieses Postulat war im alten Steuergesetz nur teilweise verwirklicht, indem anlässlich der Veräußerung des unentgeltlich erworbenen Grundstückes nicht immer auf dessen Anlagekosten zur Zeit der letzten steuerbegründenden Handänderung, sondern auf einen späteren Anlagewert abgestellt wurde (165).

Das neue bündner Steuergesetz erklärt hingegen für die Berechnung der Anlagekosten generell die letzte steuerbegründende Veräußerung als massgebend und schafft so auch die Voraussetzung für die Abschöpfung der gesamten bei der Realisation noch vorhandenen Mehrwerte (166).

B. Die unechten objektiven Ausnahmen

1. Die Schenkung

Die Schenkung ist ein einseitiger Vertrag unter Lebenden, womit der Schenker den Beschenkten ohne entsprechende Gegenleistung bereichert (167). Das Fehlen einer Gegenleistung irgendwelcher Art als wesentliches Charakteristikum der Schenkung in ihrer reinen Form, verunmöglicht die Erzielung eines Grundstückgewinnes. Weil der Veräußerer in der Person des Schenkers den während seiner Eigentumsdauer über das verschenkte Grundstück allenfalls

(165) hinten, § 4 VI. B. 3., S. 105 ff.

(166) Art. 46 Abs. 2 StG 1986.

(167) Art. 239 ff. OR.

angewachsene Mehrwert nicht realisiert, entfällt richtigerweise eine Grundstücksgewinnsteuerpflicht (168). Ansonsten verliert die Grundstücksgewinnsteuer den Charakter einer Gewinnsteuer zugunsten demjenigen einer reinen Mehrwertsteuer (169). Eine derartige Steuerkonzeption wäre allderdings nicht systemgerecht und würde wegen der Besteuerung des uneigennützigen Schenkers als besonders stossend erscheinen. Das revidierte zürcher Steuergesetz sieht für die Schenkung deshalb in § 161 Abs. 3 lit.c einen Steuer-
aufschub vor.

Das bisherige bündner Grundstücksgewinnsteuerrecht befreite die Schenkung von der Steuerpflicht nicht (170) und erklärt die Handänderung anlässlich einer Schenkung auch nicht als steuerbar. Aus dem qualifizierten Schweigen des Gesetzgebers und dem Wesen der Gewinnsteuer, die die Realisierung des latent vorhandenen Wertzuwachses zur Bedingung macht, resultiert, dass die Schenkung grundstückgewinnsteuerbefreit war und lediglich der Schenkungssteuer unterlag (171). Der im Vermögen des Schenkers erwachsene Mehrwert entging damit einer Grundstücksgewinnsteuer, denn bei einer späteren Veräusserung des schenkungsweise erhaltenen Grundstückes war für die Grundstücksgewinnberechnung vom Verkehrs-, resp. Ertragswert bei landwirtschaftlichen Grundstücken die auch weiterhin der landwirtschaftlichen Nutzung dienen, mit andern Worten, vom Schenkungssteuerwert auszugehen (172). Das neue bündnerische Steuergesetz zählt deshalb, wie das geltende zürcherische Recht die Schenkung zu den steueraufschiebenden Veräusserungen

(168) Guhl, S. 143 ff.; Camenzind, S. 91 ff.; Höhn, Kapitalgewinnbesteuerung, S. 110; Sager, S. 46 f.; Stoffel, S. 81 f.; aber vorne, § 4 IV. F., N. 153, S. 76 (Schenkung eines Grundstückes an eine juristische Person oder in das Geschäftsvermögen einer natürlichen Person).

(169) Ochsner, S. 126 und dort zit. Lit.

(170) Art. 75 StG 1964.

(171) Art. 90 ff. StG 1964.; von Rechenberg, N. 74.3.3. lit.c u. N. 75.2.

(172) Art. 78 Ziff. 1 lit.c i.V.m. Art. 96 StG 1964; vorne, § 4 V. A., S. 79 f.; hinten, § 4 VI. B. 31.14., S. 112.

(173). Für die Ermittlung eines allfälligen Grundstückgewinnes wird somit auf den Erwerbspreis des Schenkers zurückgegriffen, wenn die verschenkte Liegenschaft später die Hand ändert.

Ein besonderes Problem stellt sich bei den gemischten Schenkungen, d.h. einem nach dem Willen der Vertragsparteien teilweise unentgeltlichen Uebergang eines Grundstückes. Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung muss dabei der Preis bewusst unter dem Verkehrswert angesetzt sein, um die Differenz dem Erwerber unentgeltlich zukommen zu lassen. Die Beweislast für die Schenkungsabsicht trägt dabei der Schenkgeber (174).

In steuerlicher Hinsicht untersteht die gemischte Schenkung teilweise den Bestimmungen über die Schenkung und zum andern Teil denjenigen über den Kauf (175).

Werden auf Schenkungswillen gründende Veräusserungen von Gesetzeswegen ausdrücklich unter den Steueraufschubstatbestand subsummiert, rechtfertigt sich nach dem zürcher Kommentar zum Steuergesetz neben dem Steueraufschub im Verhältnis der unentgeltlichen zur entgeltlichen Quote, auch noch eine einfachere Lösung. Danach tritt ein Aufschub und dies für das ganze Objekt nur dann ein, wenn der vom Schenknehmer bezahlte Preis tiefer ist, als die Anlagekosten des Schenkgebers. Andernfalls wird als Erlös der vom Schenknehmer bezahlte Preis angenommen und der Schenkgeber hat den tatsächlichen von ihm realisierten Gewinn zu versteuern (176). Da bei einer späteren Veräusserung des teilweise schenkungshalber erhaltenen Grundstückes vom im Vergleich zum objektiven Wert verhältnismässig tiefen Erwerbspreis für die erneute Grundstückgewinnberechnung auszugehen ist, untersteht der anlässlich der gemischten Schenkung nicht realisierte Mehrwert, sofern er noch vorhanden ist, nach wie vor der Steuerpflicht. Von einem entgültigen Verlust des während der Eigentumsdauer des Schenkers entstandenen Mehrwertes

(173) Art. 43 lit.a StG 1986.

(174) BGE 77 II 39 und dort zit. Entscheide.

(175) Guhl, S. 144; Stoffel, S. 81 f.; Camenzind, s. 92.

(176) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 115 f zu § 161 StG-ZH.

zu Ungunsten des Fiskus, wie dies bei der altrechtlichen bündnerischen Regelung noch der Fall war, kann somit nicht mehr die Rede sein.

Die Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft ist von begriffswegen, als ein Schenkungstatbestand, nach dem früheren bündner Grundstückgewinnsteuerrecht, steuerfrei. Unbedeutend ist dabei, dass der für die Erbteilung massgebliche Anrechnungswert meistens bereits bei der Abtretung verbindlich festgelegt wird (177).

Das neue bündner Steuergesetz erwähnt den Erbvorbezug, neben der Schenkung, ausdrücklich unter den steueraufschiebenden Veräusserungen (178).

Selbst wenn die lebzeitige Zuwendung eines Grundstückes des Erblassers an einen gesetzlichen Erben nur teilweise auf Anrechnung an seinen Erbteil erfolgt und diesem zusätzlich eine typische kaufrechtliche Verpflichtung zukommt, muss das Rechtsgeschäft im Hinblick auf die kommende Erbteilung gesamtheitlich unter Steueraufschub gestellt werden. Andernfalls würde eine unzumutbare Härte im Vergleich zum Miterbenauskauf geschaffen, welcher m.E. als Erbteilungstatbestand nach bündnerischem Grundstückgewinnsteuerrecht privilegiert ist (179).

Zu erwähnen bleibt noch die Schenkungen von Todes wegen. Es handelt sich dabei um eine unentgeltliche Zuwendung unter Lebenden, die erst mit dem Tode des Erblassers ihre Vollziehung finden soll. Diese Schenkung auf den Todesfall hin untersteht den Vorschriften über Verfügungen von Todes wegen, insbesondere denjenigen über den Erbvertrag (180). Guhl schliesst daraus, dass die Schenkung von Todes wegen zu den erbrechtlichen Handänderungen zu zählen ist (181). Mangels Gewinnrealisation ist auch sie nach altrechtli-

(177) Guhl, S. 142 und S. 144 f.; Camenzind, S. 91 f.; Höhn, S. 110.

(178) Art. 43 lit.a StG 1986; hinten, § 4 V. B. 2., S. 85.

(179) Hinten, § 4 V. B. 2., S. 84 f.

(180) Art. 245 Abs. 2 OR; Tuor/Schnyder, S. 351.

(181) Guhl, S. 144 und S. 140.

cher Lösung steuerbefreit.

Das neue Gesetz betrachtet die Schenkung und die erbrechtlichen Handänderungen als steueraufschiebende Veräusserungen. Auch wenn es die Schenkung von Todes wegen nicht speziell in Art. 43 lit.a erwähnt, gehört sie m.E. zu dieser Gruppe.

2. Handänderungen auf Grund des Erbrechtes

Art. 75 des abgelösten bündner Steuergesetzes nennt als Ausnahmen von der Besteuerung unter lit.a als erste die Handänderungen "auf Grund gesetzlicher Erbfolge mit Einschluss der Erbteilung und Handänderungen zwischen Erbengemeinschaften und Erben".

Grundsätzlich bedarf es auch für Handänderungen infolge Erbrechts, mangels Grundstückgewinnrealisation, keiner besonderen gesetzlichen Erwähnung. Hingegen benötigen Rechtsgeschäfte mit Immobiliencharakter zwischen Erbengemeinschaften und Erben der gesetzlichen Grundlage, sofern sie im Falle einer Gewinnerzielung von der Grundstückgewinnsteuer befreit sein sollen.

Weil ein Grundstück in aller Regel körperlich nicht geteilt wird, übernimmt meistens ein Erbe das Objekt und findet die anderen für ihre Ansprüche ab. Dieser sog. Miterbenauskauf basiert nicht auf der Erbfolge und den sich daraus ergebenden Erbquoten, sondern auf Vertrag zwischen der Erbengemeinschaft und einem Erben. Es stellt sich die Frage, ob der Erbauskauf unter Miterben vom Begriff der Erbteilung erfasst wird und damit Steuerfreiheit bzw. Steueraufschub genießt (182) oder ob bezüglich der ausgekauften Quote, d.h. der dem Uebernehmer nicht schon aus Erbfolge zustehenden Fremdquote, von den abtretenden Erben die Möglichkeit zur Ge-

(182) M.E. ist der Miterbenauskauf als Teilungsvertrag zu klasifizieren; so auch Stoffel, S. 79 f.; Ochsner, S. 127 f.

winnrealisation besteht (183).

Nach dem bisherigen bündner Steuergesetz war sowohl der Miterbenauskau, als auch der gewöhnliche Verkauf eines Grundstückes von der Erbgemeinschaft an einen Erben grundstückgewinnsteuerfrei (184).

Das neue bündnerische Steuergesetz erwähnt die "Handänderungen zwischen Erbgemeinschaften und Erben" nicht mehr. Hingegen wird die Besteuerung der Erbteilung bis zu einer späteren Veräusserung aufgeschoben (185).

Das Zivilrecht versteht unter Erbfolge den Uebergang der Vermögenswerte des Erblassers auf die Erben. Die Erbfolge kann gesetzlicher, testamentarischer oder erbvertraglicher Natur sein. Das abgelöste bündner Steuerrecht beschränkte sich im Gesetzeswortlaut auf die "gesetzliche" Erbfolge.

Nach der Praxis sind aber auch die testamentarische und erbvertragliche Erbfolge, die Abtretung auf Rechnung künftiger Erbschaft, sowie der in Art. 495 ff. ZGB geregelte Erbauskau, bzw. Erbverzichtvertrag, von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen (186).

(183) Guhl, S. 123 ff. und S. 140 f., der eine Steuerpflicht nur bei einem Abweichen von den Teilungsvorschriften des Erblassers annimmt; Camenzind, S. 82 f. und S. 94 f. und dort zit. Entscheid der zürcher Oberrekurskommission, der eine Realisation nur bezüglich des gesetzlichen quotenmässigen Anteils des Uebernehmers verneint; Höhn, Kapitalgewinnbesteuerung, S. 108 ff.

(184) Art. 75 lit.a StG 1964; von Rechenberg, N. 75.2.; vorne, S. 84; hinten, § 4 V. C. S. 91, N. 202.

(185) Art. 43 lit.a StG 1986.

(186) Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV. N. 104 ff. zu § 161 StG-ZH; StRE 1737; von Rechenberg, N. 75.2.; Höhn, S. 107 f.; Guhl, S. 144; Sager, S. 48; Art. 90 Abs. 2 StG 1964 unterstellt die lebzeitige Zuwendung zum Zwecke des Erbauskau der Schenkungs-, Art. 106 lit.c StG 1986 der Nachlassteuer; gemäss Art. 43 lit.a StG 1986 steht der Erbvorbezug ausdrücklich unter Steueraufschub, vorne, § 4 V. B. 1. S. 83.

Zu einer erbrechtlichen und damit steuerprivilegierten Handänderung führt auch das Vermächtnis (187). Obwohl die für den Bedachten bestimmte Erbschaftssache zwei Eigentumswechsel, der eine vom Erblasser auf den oder die Erben und der andere von diesem auf den Vermächtnisnehmer, erfährt, kann kein Grundstücksgewinn realisiert werden, den auch der Uebergang von den Be-schwerten auf den Bedachten ist vom Wesen des Vermächtnisses her unentgeltlich (188).

Mit der Unterstellung der erbrechtlichen Handänderungen unter den Steuer-aufschub und dem Verzicht auf deren gänzliche Grundstückgewinnsteuerbefreiung geht der Fiskus nicht mehr, wie dies nach altrechtlicher Regelung der Fall war, das Risiko ein, einen während der Eigentumsdauer des Erblassers eventuell entstandenen Wertzuwachs zu verschonen. Zudem wird mit dem neuen bündner Steuergesetz die unterschiedliche Behandlung zwischen Erben in direkter Parantele und dem Ehegatten, im Verhältnis zu den übrigen Erben, aufgehoben (189).

3. Handänderungen auf Grund güterrechtlicher Auseinandersetzungen

Güterrechtliche Auseinandersetzungen zwischen den Ehegatten infolge Tod, Scheidung oder Aenderung des Güterstandes sind gemäss Art. 75 lit.a StG 1964 steuerfrei. Die weiteren Rechtsgeschäfte unter den Ehepartnern waren

(187) Art. 484 ff. ZGB; Art. 43 lit.a StG 1986 erwähnt das Vermächtnis aus-drücklich unter den Fällen des Steueraufschubes.

(188) ausführlicher Guhl, S. 141 f.

(189) Art. 75 lit.a i.V.m. Art. 78 Abs. 1 Ziff. 1 lit.e, f und Abs. 2 StG 1964; Art. 43 lit.a i.V.m. Art. 46 Abs. 2 StG 1986; hinten, § 4 VI. B. 32.17., S. 114 ff.

nach dem alten bündner Steuergesetz grundstückgewinnsteuerpflichtig (190). Das neue bündnerische Steuergesetz hingegen stellt sowohl die Veräusserungen aufgrund güterrechtlicher Auseinandersetzungen, als auch alle übrigen Rechtsgeschäfte zwischen den Eheleuten unter Steueraufschub (191).

4. Landumlegungen

41. Der Begriff

Im weitesten Sinn kann man unter dem Titel Landumlegungen sämtlichen Abtausch von Grundstücken und damit auch den vorne behandelten steuerpflichtigen Tausch (192) verstehen. In diesem Zusammenhang umfasst der Begriff "Landumlegungen" allerdings einen engeren Bereich. Es sind dies die von Gesetzes wegen privilegierten Tauschgeschäfte.

Das bisherige Grundstücksgewinnsteuerrecht unterscheidet zwischen Handänderungen, die in einem Güterzusammenlegungs-, Landumlegungs- und Grenzbereinigungsverfahren nach gesetzlichen Vorschriften durchgeführt werden (Art. 75 lit.c StG 1964) und den "Handänderungen zufolge freiwilligen Abtausches annähernd gleichartiger Grundstücke oder Teile von Grundstücken, wenn diese Handänderungen der Verbesserung oder der Erleichterung der dauernden Bodennutzung dienen" (Art. 75 lit.d StG 1964).

Die Unterteilung der Landumlegungen im hier verstandenen engeren Sinn in Eigentumswechsel, die nach gesetzlicher Vorschrift durchgeführt werden und solchen, die auf freiwilligem Landabtausch beruhen nimmt, wenn auch mit gewissen Abweichungen von der altrechtlichen Lösung, das neue Steuergesetz

(190) Von Rechenberg, N. 75.3. und der m.E. berechtigte Verweis auf den Verstoß gegen den Grundsatz der Familienbesteuerung.

(191) Art. 43 lit.b StG 1986.

(192) Vorne, § 4 IV. B. 3., S. 51 ff.

von 1986 vor (Art. 43 lit.c und d StG 1986). Diese Differenzierung wird daher auch für die unmittelbar nachfolgenden näheren Erläuterungen zu den grundstückgewinnsteuerprivilegierten Tauschgeschäften beibehalten.

42. Landumlegungen gemäss gesetzlicher Vorschrift

Sowohl das Steuergesetz aus dem Jahre 1964, als auch das geltende Grundstückgewinnsteuerrecht stellen die privilegierten Tauschgeschäfte unter Steueraufschub (193). Dies bedeutet, dass bei einem späteren Weiterverkauf vom Anlagewert des abgetretenen Grundstückes, eventuell inklusive einer besteuerten Tauschbereicherung, auszugehen ist und damit der Wertzuwachs bei der Grundstücke, des Hingegebenen und des Erhaltenen, berücksichtigt wird.

Der Wortlaut des abgelösten bündner Steuergesetzes nennt in Art. 75 lit.c ausdrücklich die Handänderungen aufgrund eines Güterzusammenlegungs-, Landumlegungs- und Grenzbereinigungsverfahrens. Das neue Gesetz erwähnt in Art. 43 lit.c die Güterzusammenlegung, die Abrundung landwirtschaftlicher Heimwesen, die Quartierplanung, die Grenzbereinigung und die Umlegung von Bauland. Es fällt auf, dass mit Ausnahme der "Güterzusammenlegung" und "Grenzbereinigung" die beiden Gesetzestexte nicht übereinstimmen. Man ist daher anfänglich geneigt anzunehmen, die beiden Tatbestände würden weitgehend verschiedene Sachverhalte ansprechen. Das ist aber bei näherer Betrachtung nicht der Fall. Während sich der alte Gesetzestext sehr allgemein auf Handänderungen die nach den gesetzlichen Vorschriften durchgeführt werden stützt, zählt das seit dem 1. Januar 1987 in Kraft stehende Gesetz die einzelnen Teilgebiete der unfreiwilligen Landumlegungen namentlich auf. Diese

(193) Art. 75 lit.c und d i.V.m. Art. 78 Abs. 1 Ziff. 1 lit.b StG 1964, sowie Art. 43 lit.c und d StG 1986; hinten, § 4 VI. B. 32.13.1., S. 110.

Nomenklatur entspricht im wesentlichen dem Gesetzestext von § 161 Abs. 2 lit.e des zürcherischen Steuergesetzes, weshalb grundsätzlich auf den Kommentar zum Zürcher Steuergesetz verwiesen werden kann (194).

Zusätzlich und in Abweichung zur zürcherischen Regelung erfasst das bündnerische Gesetz auch die Umlegungen von Bauland und zählt sie zu den privilegierten Tauschgeschäften (195).

43. Der freiwillige Abtausch

Was bezüglich den "Landumlegungen gemäss gesetzlicher Vorschrift" für den Zeitraum der Wertzuwachsberücksichtigung d.h. den Steueraufschub gesagt wurde, gilt auch für die privilegierten freiwilligen Tauschgeschäfte (196). Vergleicht man auch hier den Wortlaut des abgelösten Gesetzes mit dem neuen stellt man fest, dass Art. 75 lit.d StG 1964 die zu erfassenden Sachverhalte ausführlicher umschreibt, als dies Art. 43 lit.d StG 1986 tut.

Ersterer lautet: " Von der Grundstückgewinnsteuer sind ausgenommen: Handänderungen zufolge freiwilligen Abtausches annähernd gleichartiger Grundstücke oder Teile von Grundstücken, wenn diese Handänderungen der Verbesserung oder der Erleichterung der dauernden Bodennutzung dient".

Letzterer fasst sich kürzer: " Die Besteuerung wird aufgeschoben bei Eigentumswechsel zufolge: Tausches annähernd gleichartiger und gleichwertiger Grundstücke zum Zwecke verbesserter Bodennutzung".

(194) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 137-166 zu § 161 StG-ZH i.V.m. den in Casu relevanten Rechtsgrundlagen des bündnerischen Rechtsgebietes (Kantons- und Gemeindeerlasse).

(195) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 162 zu § 161 StG-ZH; Art. 43 lit.c StG 1986.

(196) Vorne, § 4 V. B. 42., S. 88 f.

Beide Gesetzestexte verlangen eine annähernde Gleichartigkeit der Tauschobjekte. Das geltende Recht erwähnt dabei zusätzlich noch die annähernde Gleichwertigkeit. Die "annähernde Gleichartigkeit" von Art. 75 lit.d StG 1964 bezieht sich aber auch auf den Wert der getauschten Grundstücke (197). Nebst dem Wert erfasst die "annähernde Gleichartigkeit" die Nutzung der Grundstücke, d.h. dass nur der Abtausch gleich genutzter Grundstücke, z.B. landwirtschaftliches gegen ebenfalls landwirtschaftliches Land, den Zeitpunkt der Steuererhebung aufschieben (198). Dies gilt für Art. 175 lit.d StG 1964, wie auch für Art. 43 lit.d StG 1986.

Zusätzlich zum Erfordernis der annähernden Gleichartigkeit der Grundstücke bedarf es "der Verbesserung oder der Erleichterung der dauernden Bodennutzung" (Art. 75 lit.d StG 1964; "zum Zwecke verbesserter Bodennutzung" Art. 43 lit.d StG 1986). Unter den Begriff der dauernden verbesserten Bodennutzung fällt, wie dies die kantonale Steuerrekurskommission feststellte, jegliche Nutzungsverbesserung. Danach spielt es keine Rolle, ob die verbesserte Bodennutzung landwirtschaftlicher, baulicher, gewerblicher oder industrieller Art ist (199). In einem weiteren Entscheid erkannte das gleiche Gericht, dass eine bessere Grenzziehung, sei sie zugunsten eines Bauplatzes, eines Gartens oder bereinige sie den Umschwung eines Wohnhauses, eine verbesserte Bodennutzung bewirke und damit der Begünstigung unterliege (200).

Abschliessend kann auch, wie zuvor bei den Landumlegungen gemäss gesetzlicher Vorschrift, für die freiwilligen privilegierten Tauschgeschäfte gesagt werden, dass trotz verschiedenem Wortlaut der beiden Gesetzestexte der Tatbestand derselbe geblieben ist.

(197) Von Rechenberg, N. 75.6.2. lit.a und lit.c.

(198) Von Rechenberg, N. 75.6.2. lit.b.

(199) StRE 2518; von Rechenberg, N. 75.6.1.

(200) StRE 2474; von Rechenberg, N. 75.6.1.

C. Die echten objektiven Ausnahmen

Den echten objektiven Ausnahmen ist gemeinsam, dass sie alle Merkmale einer an sich steuerpflichtigen Handänderung besitzen und vom Gesetzgeber aus vorwiegend steuerökonomischen Gründen oder Billigkeitserwägungen bei der Grundstückgewinnsteuererhebung privilegiert sind (201). Echte objektive Ausnahmen von der Steuerpflicht sind auch die steuerfreien Eigentumsübertragungen zwischen Erbengemeinschaften und Erben (202) und der Steuerfreibetrag (203). Bei den Objektsteuern zählt zudem die Steuerbefreiung der erzielten Gewinne anlässlich der Zwangsverwertung von Grundstücken zu den echten objektiven Ausnahmen. Das im Gegensatz zu den Subjektsteuern, bei welchen mangels Gewinnzufluss an den Veräusserer dessen wirtschaftliche Leistungsfähigkeit nicht wächst und damit eine unechte objektive Ausnahme im Falle der Befreiung vorliegt. Der tatsächliche Wertzufluss an den Veräusserer, der bei der Zwangsverwertung ohnehin ausbleibt, ist vom Wesen der Objektsteuern nicht Voraussetzung, sondern es genügt, dass ein Gewinn realisiert wird. Wem dieser letztlich zukommt, ist für das Vorhandensein einer echten objektiven Ausnahme bedeutungslos (204).

Die wichtigsten echten objektiven Ausnahmen im bündnerischen Grundstückgewinnsteuerrecht sind die Befreiung bei Handänderungen im Zwangsverwertungs- und Nachlassverfahren, wenn Gläubiger zu Verlust kommen (205) und in einem

(201) Zur Unterscheidung von echten bzw. unechten objektiven Ausnahmen, Ochsner, S. 131; vorne, § 4 V. A., S. 79 ff.

(202) Art. 75 lit.a StG 1964; vorne, § 4 V. B. 2., S. 84 f.

(203) Art. 74 Abs. 1 StG 1964 "Grundstückgewinne von mehr als Fr. 1000.--; Art. 52 Abs. 3 StG 1986 "Gesamtgewinne unter Fr. 3000.-- pro Jahr.

(204) Ochsner, S. 113 und S. 131; Stoffel, S. 84; Höhn, S. 211; Grossmann, S. 122 f., hinten, § 4 V. C. 1., S. 92 ff.

(205) Art. 74 lit.b StG 1964; Art. 44 Abs. 2 StG 1986; hinten, § 4 V. C. 1., S. 92 ff.

weiteren Sinne die Fälle des Erlasses und der Erstattung bei der Ersatzbeschaffung (206).

1. Handänderungen im Zwangsverwertungs- und Nachlassverfahren "soweit", bzw. "wenn" Gläubiger zu Verlust kommen

Uebertragungen des Grundeigentums in Zwangsverwertungs- und Nachlassverfahren basieren auf amtlichen Verfügungen. Zu den steuerprivilegierten Handänderungen gehören somit die amtlichen Verwertungen im Pfändungsverfahren (Art. 88 ff. SchKG) im Pfandverwertungsverfahren (Art. 151 ff. SchKG) im Konkursverfahren (Art. 159 ff. SchKG), d.h. die Zwangsverwertung und der Verkauf aus freier Hand im Konkursverfahren. Weiter auch Handänderungen auf Grund eines gerichtlichen Nachlassvertrages. Nicht privilegiert sind Eigentumsübertragungen infolge eines aussergerichtlichen Nachlassvertrages (207). Dass die Veräusserung infolge blosser Zwangslage von Art. 75 lit.b StG 1964 und damit auch von Art. 44 Abs. 2 StG 1986 nicht erfasst wird und die Aufzählung der Ausnahmen von der Grundstückgewinnsteuer abschliessend ist, hat das Verwaltungsgericht ausdrücklich festgehalten (208). Die Steuerbefreiung kommt auch dann zum Tragen, wenn aus nicht pfandgesicherten Forderungen definitive Verluste entstehen (209).

(206) Art. 79 Abs. 3 StG 1964; Art. 44 Abs. 1 StG 1986; hinten, § 4 V. C. 2., S. 94 ff.

(207) Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV. N. 16-19 zu § 163 StG-ZH; von Rechenberg, N. 75.4. und N. 4.1. der hinsichtlich des aussergerichtlichen Nachlassvertrages a.M. ist.

(208) VGE 464/84.

(209) Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV. N. 15 und 21 f. zu § 163 StG-ZH; von Rechenberg, N. 75.4.2., davon abweichend das Wallisser Finanzgesetz in Art. 146 Ziff. 3, das von Grundpfandgläubigern spricht.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass die anlässlich von Zwangsverwertungen erzielten Gewinne nur Kraft ausdrücklicher Anordnung und folglich nur in dem vom Gesetzgeber gewährten Umfang von einer Besteuerung ausgenommen sind (210).

Die im Steuergesetz aus dem Jahre 1964 gewährte Ausnahme bezieht sich nach dem Gesetzeswortlaut einzig auf Handänderungen im Zwangsverwertungs- und Nachlassverfahren "soweit" Gläubiger zu Verlust gekommen sind. Wie das Verwaltungsgericht in einem weiteren Entscheid erkannt hat, ist die Bedeutung von "soweit" nicht mit derjenigen von "insofern" identisch. Während unter dem Begriff "sofern", "wenn", "falls" zu verstehen ist, meint "soweit" "in dem Umfange wie". Dies hatte zur Konsequenz, dass die bei Handänderungen in Zwangsverwertungsverfahren erzielten Gewinne nur in dem Umfange von der Grundstückgewinnsteuer ausgenommen waren, in welchem die Gläubiger Verluste hatten hinnehmen müssen (211). Damit unterschied sich die bisherige bündnerische Lösung von den meisten anderen Steuergesetzen, die von einer Grundstückgewinnsteuererhebung immer dann absehen, "wenn" Gläubiger in Zwangsverwertungsverfahren zu Verlust kommen (212).

Mit der Verwendung von "falls", "wenn" oder "insofern" im Gesetzestext werden Verhältnisse statuiert, die einer weitgehenden Rechtsfindung bedürfen. Werden die Gläubigerforderungen nicht vollständig gedeckt, ist der gesamte Gewinn steuerfrei. Wenn nun aber die Gläubiger aus dem Erlös des Zwangsverwertungs- oder Nachlassverfahren gerade noch befriedigt werden kann, je

(210) Vorne, § 4 IV. C. 2., S. 64 f. und S. 92 N. 208; hinten, zum massgeblichen Erwerbspreis, § 4 VI. B. 32.12., S. 107 f.

(211) VGE 437/81 (PVG 81/69).

(212) Z.B. § 163 lit.b StG-ZH, 1952; Art. 80 lit.a StG-BE, 1974; Art. 146 Ziff. 3 FG-VS, 1960; Art. 44 Abs. 2 StG-GR 1986 lautet nun auch "wenn" Gläubiger zu Verlust kommen; Grossratsprotokoll September/Oktober 1985, S. 374.

nach Höhe des Gewinnes eine Steuerforderung entstehen, die den Zufluss an den regelmässig insolventen Schuldner um ein vielfaches übersteigt. Um diese Folge zu vermeiden, wird in der Literatur die Ansicht vertreten, nur den die Gläubigerguthaben übersteigenden Betrag mit der Grundstückgewinnsteuer zu belasten (213) oder die Steuer auf den Gesamtgewinn zu berechnen, aber nur im Umfange des Ueberschusses vom Schuldner zu erheben (214). Höhn schlägt vor, die Unzulänglichkeit zu beheben, indem ungeachtet ob die Gläubiger Deckung erhalten oder nicht, die Hälfte des dem Veräusserer nicht zufließenden Gewinntheils steuerfrei zu lassen (215).

Wenn auch das bisherige bündnerische Recht Grundstückgewinne in Zwangsverwertungs- und Nachlassverfahren weniger weit befreite, als das neue und die obgenannten Steuergesetze, schuf es, im Gegensatz zur heutigen Situation, Klarheit und verhinderte unbillige Lösungen.

2. Erlass und Rückerstattung bei den Fällen der Ersatzbeschaffung

Auf das Institut der Ersatzbeschaffung wurde bereits an anderer Stelle eingegangen. Es ist deshalb auf die dort gemachten Ausführungen hinzuweisen (216). Das abgelöste bündner Steuergesetz sah vor, "dass die Regierung die Grundstückgewinnsteuer ganz oder teilweise erlassen könne, wenn der Veräusserer eines selbst bewirtschafteten landwirtschaftlichen Grundstückes den erzielten Erlös innert zwei Jahren seit der Veräusserung zum Erwerb eines annähernd gleichwertigen Grundstückes im Kanton verwendet, das er für seine

(213) Stoffel, S. 85 ff.; Locher, S. 215 lit.a "Teilweise Steuerbefreiung"; Guhl, S. 151 ff.

(214) Locher, S. 215 lit.b "Spezialerlass".

(215) Höhn, Kapitalgewinnbesteuerung, S. 211 ff.

(216) Vorne, § 4 IV. B. 4., S. 55 ff.

berufliche Existenz als Landwirt benötigt" (217).

Das neue Steuergesetz erwähnt die Regierung als Beurteilungsinstanz in Zusammenhang mit den Rückerstattungsfällen nicht mehr und erstreckt sie auf die am Wohnsitz des Veräusserers dauernd selbst bewohnte Erstliegenschaft (Eigenheime und Eigentumswohnungen). Die anlässlich der Veräusserung bezahlte Grundstückgewinnsteuer wird auf Gesuch an die kantonale Steuerverwaltung, Abteilung Grundstückgewinnsteuer, ohne Zins zurückerstattet (218). Das sind zusammengefasst die wichtigsten Aenderungen gegenüber der altrechtlichen Lösung. Darüber hinaus genügt nach Art. 44 Abs. 1 lit.b StG 1986 zur Steuerbefreiung, dass der Erlös aus der Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes zur Verbesserung der weiteren, eigenen im Kanton gelegenen, selbstbewirtschafteten, gleichartigen Grundstücke verwendet wird. Nebst dem Erwerb eines Ersatzgrundstückes ist auch die gezielte Investition in bestehende land- und forstwirtschaftliche Grundstücke privilegiert. Das neue Gesetz verzichtet auch darauf, dass die Ersatzbeschaffung oder Verbesserung für die berufliche Existenz notwendig sein muss. In Uebereinstimmung mit Art. 79 Abs. 3 StG 1964 steht Art. 44 Abs. 1 lit.b StG 1986 insofern, als die Gewinnerzielung aus der Veräusserung eines land- oder forstwirtschaftlichen Grundstückes stammen muss (219), die Selbstbewirtschaftung des Ersatzobjektes verlangt ist (220) und der Erwerb der Ersatzliegenschaft innert zwei Jahren seit der gewinnbringenden Veräusserung zu erfolgen hat.

(217) Art. 79 Abs. 3 StG 1964; von Rechenberg, N. 79.3.

(218) Art. 44 Abs. 1 StG 1986; hinsichtlich Behandlung und Wirkung des Gesuches sowie der Erstreckungsmöglichkeit der zweijährigen Frist; siehe Art. 23 VV 1986; nach Auskunft der kantonalen Steuerverwaltung soll der Regierung die Bearbeitung sämtlicher Erstattungsfälle übertragen werden.

(219) Zum Begriff des landwirtschaftlichen Grundstückes, Art. 46 Abs. 3 StG 1964; von Rechenberg, N. 46.2.1.; Art. 57 StG 1986.

(220) Zum Begriff der Selbstbewirtschaftung, von Rechenberg, N. 79.3.2.

Der zweijährige Zeitraum gilt auch für Investitionen zur Verbesserung der eigenen, im Kanton gelegenen, selbstbewirtschafteten land- oder forstwirtschaftlichen Grundstücke. Der im alten Recht noch verwendete Ausdruck der "annähernden Gleichwertigkeit" ersetzt Art. 44 Abs. 1 lit.b StG 1986 durch den Begriff der Gleichartigkeit. Nach dem Aufbau der Gesetzesnorm steht "gleichartig" für land- oder forstwirtschaftlich. Die Formulierung, dass die Grundstückgewinnsteuer "soweit" zurückerstattet wird, als der Erlös der Veräusserung im vom Gesetz verlangten Rahmen eingesetzt wird sagt aus, dass die Steuer nur in dem verhältnismässigen Ausmass an den Veräusserer zurückfliesst, als er diesen auch im obgenannten Sinne verwendet (221). Das gilt selbstverständlich auch für die Verwendung des Entgeldes aus der Veräusserung der am Wohnsitz dauernd selbstbewohnten Erstliegenschaft. Weitere Voraussetzung für die Ausnahmegewährung ist der Einsatz des Erlöses innert zwei Jahren in den Erwerb eines im Kanton Graubünden liegenden Ersatzgrundstückes mit gleicher Verwendung (222). Den Grund für die Privilegierung der Eigenheime und Eigentumswohnungen sieht die Regierung in der m. E. richtigen Feststellung, dass die Erhebung der Grundstückgewinnsteuer dem Umsatz für solche Objekte in gewissem Masse hinderlich ist, indem sie dazu führen kann, dass der Wegziehende sein bisheriges Eigentum nur vermietet und am neuen Wohnort selber als Mieter auftritt. "Damit sind anstelle von zwei möglichen Eigentums- unnötigerweise zwei Mietverhältnisse entstanden" (223). Ein solches Horten ist für die Förderung des selbstbewohnten Wohneigentums natürlich nicht dienlich. Es ist aber zu beachten, dass durch die Aufnahme einer neuen Exemption neue Härten und Unbilligkeiten geschaffen werden können. Weil Ausnahmeregeln meist auf einen ganz bestimmten Modell-

(221) Art. 44 Abs. 1 lit.b StG 1986 i.V.m. Art. 75 lit.b StG 1964; vorne, § 4 V. C. I., S. 93; hinten, § 4 VI. B. 32.12., S. 108 f.

(222) Art. 44 Abs. 1 lit.a StG 1986.

(223) Aus Botschaften der Regierung an den Grossen Rat, Heft Nr. 3 1985/86, S. 132.

fall zugeschnitten sind oder spezielle Ziele verfolgen, wie hier die Wohneigentumsförderung, besteht die Gefahr, dass Sachverhalte mit ähnlicher Interessenlage vielfach nicht darunter subsummiert werden können und damit Gleichbehandlungsgrundsätze in Frage gestellt werden oder Gruppen, wie hier die Gesamtheit der Wohnungsmieter, steuerlich nichts Gleichwertiges geboten werden kann (224). Es spielt deshalb auch hier die Interessensabwägung und die jeweilige Zielvorstellung eine entscheidende Rolle.

Eine Besonderheit bei den in Art. 44 Abs. 1 lit.a und b StG 1986 geregelten Fällen der Steuerbefreiung und Rückerstattung sei an dieser Stelle bereits vorweggenommen. Anlässlich der Veräußerung von Grundstücken, für die eine Steuerrückerstattung im obgenannten Sinne gewährt wurde, ist der wieder angelegte Gewinn von den Anlagekosten abzuziehen (225). Damit unterliegt der bei der vorangehenden Handänderung privilegierte Gewinn nun doch noch der Grundstückgewinnsteuer. Eine endgültige Befreiung und daher eine echte objektive Ausnahme liegt bei den Fällen der Erstattung nicht vor.

VI. Der Grundstücksgewinn

A. Der Begriff

Der Grundstücksgewinn ist der anlässlich einer steuerpflichtigen Handänderung erzielte Mehrwert eines Grundstückes (226). Tatbestand, an den die Be-

(224) Locher, S. 210 f.

(225) Art. 46 und 3 StG 1986, hinten, § 4 VI. B. 32.12., S. 109.

(226) Art. 74 Abs. 1 StG 1964; Ochsner, S. 71.

steuerung anknüpft, ist die Realisierung eines Bodenwertzuwachses. Die Grundstückgewinnsteuer ist getreu dem Wortlaut eine Gewinn- und nicht etwa eine periodische Mehrwertsteuer. Die Praktikabilität der letzteren scheitert insbesondere am hohen veranlagungstechnischen Aufwand und der oft fehlenden Liquidität des Steuerpflichtigen. Die Realisation ist aber nicht nur der äussere Anlass für die Besteuerung, sondern ein Wesensmerkmal des Grundstückgewinnes. Erst durch sie wird eine reine Wertsteigerung, die durch eine Preisrückbildung wieder kompensiert werden kann, zum für den Empfänger auch verfügbaren Einkommenszuwachs. Höhn bezeichnet daher die Realisation als das formelle Element und die Bereicherung oder der Mehrwert als die unerlässliche materielle Voraussetzung des Grundstückgewinnes (227). Der realisierte Mehrwert lässt sich seinerseits in seine subjektiven und objektiven Komponenten gliedern.

Der objektive Mehrwert umfasst die absolute Zunahme des inneren, liegenschaftlichen Wertes eines Grundstückes. Es handelt sich dabei um Wertsteigerungen, die durch Leistungen und Einflüsse der Allgemeinheit oder durch konjunkturrell bedingte Erscheinungen entstanden sind. Nicht dazu gehören Veränderungen in der Grundstückssubstanz. Sie sind vom steuerbaren Grundstücksgewinn auszuschneiden. Substanzvermehrungen können auf Grund von Leistungen des Eigentümers oder Dritter erfolgen. Sie können sowohl rechtlicher als auch tatsächlicher Natur sein. Substanzvermehrungen entstehen auch infolge von Naturvorgängen. Insbesondere der Kulturen-, Holzzuwachs und die Landanschwemmung bilden keinen Grundstücksgewinn. Das gleiche gilt für die Fälle, bei denen die Grundstückssubstanz vermindert wird. Auch hier wird unterschieden zwischen tatsächlichen und rechtlichen Verschlechterungen. Zu

(227) Höhn, Kapitalgewinnbesteuerung, S. 18 ff und S. 64 ff.

den ersteren zählen z.B. die Uebernutzung von Kulturen, die Ausbeutung oder der Brandfall. Die rechtlichen Substanzveränderungen stellen dann einen Grundstücksgewinnsteuertatbestand dar, wenn das Objekt mit einer privatrechtlichen Dienstbarkeit oder einer öffentlich-rechtlichen Eigentumsbeschränkung belastet wurde und dadurch die unbeschränkte Bewirtschaftung oder Veräusserung des Grundstückes dauernd und wesentlich beeinträchtigt ist (228).

Im Gegensatz zum objektiven, basiert der subjektive Mehrwert nicht auf jederzeit feststellbaren Grössen, sondern er ist nur im Hinblick auf eine konkrete Veräusserung zu ermitteln. Der subjektive Mehrwert ist abhängig von den spezifischen Beweggründen der beteiligten Parteien. Diese können manigfacher Natur sein. Es ist beispielsweise denkbar, dass ein Unternehmer der ein bestimmtes Grundstück für die Erweiterung seines Unternehmens zu erwerben beabsichtigt, wegen der erwarteten Rentabilitätssteigerung, ein mehrfaches des objektiven Grundstückwertes zu bezahlen bereit ist. Andererseits kann ein unter Liquiditätsschwierigkeiten leidender Grundeigentümer genötigt sein, eine Liegenschaft weit unter dem Verkehrswert zu veräussern.

Diese Beispiele zeigen deutlich, dass der subjektive sowohl über, als auch unter dem objektiven Mehrwert liegen kann. Für die Grundstücksgewinnsteuer ist grundsätzlich der subjektive Mehrwert massgeblich. Abgesehen von Steu-
erumgehungsfällen sind die von den Vertragsparteien vereinbarten Leistungen für den Fiskus verbindlich. Der objektive Mehrwert bildet einzig in Ausnahmefällen Bemessungsgrundlage des Grundstücksgewinnes. Er ist immer dann heranzuziehen, wenn ein subjektiver Mehrwert nicht bestimmt werden kann (229).

(228) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 5 ff. zu § 164 StG-ZH; Guhl, S. 67 und S. 256 ff.; Ochsner, S. 73; vorne, § 4 IV. E., S. 72 ff.;

(229) Ochsner, S. 95, N. 191.

B. Die Gewinnberechnung

1. Die Bestimmungsgrössen des Grundstücksgewinnes

Berechnet wird der Grundstücksgewinn nicht auf Grund seiner Merkmale, sondern anhand seiner Bestimmungsgrössen. Diese sind einerseits der Anlagewert und andererseits der Veräusserungspreis eines Grundstückes. Ein allfälliger Gewinn resultiert aus der Differenz zwischen dem Veräusserungserlös und den Anlagekosten (230).

2. Der Veräusserungserlös

"Als Erlös gelten alle Leistungen des Erwerbers". Kurz und bündig umschreibt Art. 47 Abs. 1 des neuen bündnerischen Steuergesetzes den Veräusserungserlös. Mit dieser Formulierung lässt es die konkrete Beschaffenheit der Leistung des Erwerbers und die Personen der Leistungsempfänger bewusst offen. Art. 77 des alten Steuergesetzes ist etwas weniger abstrakt, indem es besagt, dass als Veräusserungspreis der Gesamtwert der dem Veräusserer zufallenden Gegenleistungen, einschliesslich der zu Gunsten des Veräusserers vom Erwerber übernommenen Leistungen an Dritte, gelte.

In der Praxis dürften die beiden Tatbestände allerdings die gleichen Sachverhalte erfassen, denn Leistungen des Erwerbers an Dritte, die nicht in irgend einer Form zu Gunsten des Veräusserers erfolgen, fehlt der Zusammenhang mit dem Veräusserungsgeschäft. Solche Leistungen sind für die Bestimmung des Veräusserungspreises ohnehin unbedeutend.

(230) Art. 46 Abs. 1 StG 1986; Art. 76 StG 1964.

Die für die Abgrenzung des Veräusserungspreises massgeblichen Leistungen des Erwerbers ergeben sich grundsätzlich aus der Parteienvereinbarung und sind aus dem Grundbuch ersichtlich. Liegt eine, über den öffentlich beurkundeten Kaufpreis hinausgehende Leistung des Erwerbers vor, ist der abgeschlossene Vertrag simuliert und der gewollte, dissimulierte Grundstückskaufpreis, welcher sämtliche Leistungen des Erwerbers beinhaltet, nicht verurkundet worden. Nach der Rechtsprechung des Bundesgerichtes ist der öffentlich beurkundete Kaufvertrag infolge Simulation ungültig, während der nicht verurkundete Preis wegen Formmangels nichtig ist (231). Wird der obligationenrechtlich ungültige Grundstückkauf nicht durch die grundbuchliche Uebertragung rückgängig gemacht, ist in steuerlicher Hinsicht, für die Ermittlung des tatsächlich realisierten Gewinnes, die Gesamtheit der Leistungen des Erwerbers zu erfassen.

Zu den Leistungen des Erwerbers gehören etwa auch der Barwert einer zugesicherten Rente, die vorbehaltene kapitalisierte Nutzniessung und die vom Käufer übernommene Grundstückgewinnsteuer (232). Die überwälzte Steuer wird nach der sog. Näherungsmethode berechnet. D.h. die Steuer wird immer wieder zum Kaufpreis hinzugeschlagen und vom so erhaltenen Betrag erneut ermittelt, bis sich nur noch unbedeutende Beträge ergeben (233).

Die kantonale Steuerrekurskommission hat in StRE 2449 das dem Veräusserer und seiner Familie eingeräumte Recht zur unentgeltlichen Benützung der Transportanlagen nicht als steuerpflichtigen Kaufpreisbestandteil angesehen. Es stellte fest, dass diese Vergünstigung aus zwei Gründen nicht zu kapitalisieren und zum Veräusserungspreis dazu zu zählen sei. Einerseits sei ungewiss, ob und in welchem Umfang die Familie von der ihr zustehenden

(231) BGE 84 II. 375.

(232) Von Rechenberg, N. 77.1. und N. 77.1.1. Abs. 1; StRE 2412; PVG 1972/77, VGE 64/72; Guhl, S. 175 ff.; Sager, S. 103 ff.

(233) Von Rechenberg, N. 77.1.1. Abs. 2; Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV., N. 10 zu § 167 StG-ZH.

Befugnis überhaupt Gebrauch machen könne und andernseits seien derartige Vergünstigungen auch an Angestellte von Transportbetrieben einkommenssteuerfrei.

Ungeachtet der Angemessenheit des obgenannten Entscheides, weist dieser auf das Problem im Zusammenhang mit nicht baren Leistungen und deren Bewertung hin. Weil nur der tatsächlich dem Veräußerer zukommende Gewinn steuerpflichtig ist, muss in Abweichung von der Parteienvereinbarung, der im Zeitpunkt der Handänderung bestehende objektive Mehr- oder Minderwert, ausgeglichen werden. Als Werteinheit gilt immer die Landeswährung in der auch die Steuer geschuldet ist (234).

Weicht der effektive Veräußerungspreis von der Parteiabrede offensichtlich ab, kommt es darauf an, ob es der Steuerbehörde gelingt, die ausservertraglichen Leistungen nachzuweisen. Ist dies der Fall, muss der Pflichtige, abgesehen vom Vorliegen allfälliger Urkundsdelikte (Art. 251 ff StGB), mit einem Administrativverfahren wegen Steuerhinterziehung, im Sinne von Art. 173 ff. StG 1986, rechnen (235). Zudem wird der Verkehrswert des Grundstückes im Zeitpunkt der Handänderung als Ersatzwert für den Veräußerungspreis herangezogen. Ist eine ausservertragliche Leistung trotz offenbarem Missverhältnis zwischen Leistung und Gegenleistung nicht nachzuweisen, wird der Tatbestand der gemischten Schenkung angenommen. Die Differenz von Verkehrswert und offener Leistung unterliegt dann der Schenkungssteuer (236).

Eine spezielle Betrachtung bedarf der Erlös im Enteignungsverfahren und bei freiwilliger Abtretung von Grundstücken, an denen ein Enteignungsrecht besteht. Denn die hier entschädigten, belegbaren Nachteile für die zwangsweise Beanspruchung von Privateigentum, die sog. Inkonvenienzen, gelten

(234) Guhl, 173 f.; von Rechenberg, N. 77.1.3.

(235) Art. 187 StG 1986 i.V.m. Art. 145 ff. StG 1964.

(236) Von Rechenberg, N. 77.1.2.; Guhl, S. 179 ff.; Höhn, Kapitalgewinnbesteuerung, S. 155 ff.; Art. 116 Abs. 2 lit.a StG 1986; vorne, § 4 V. B. 1., S. 82 f.

nicht als Erlös (237). Negativ formuliert werden mit der Inkonvenienzentschädigung all jene Vermögenseinbussen abgegolten, die nicht durch Verkehrs- oder Minderwertersatz ausgeglichen werden (238). Es sind dies etwa Kosten für Umtriebe bei der Beschaffung von Ersatzobjekten, Erwerbsausfälle etc. Grundsätzlich sind alle mit der Neuansiedelung verbundenen Inkonvenienzen entschädigungspflichtig. Es sind auch die persönlichen Elemente, die sich aus der Notwendigkeit der betrieblichen und psychologischen Umstellung ergeben, zu berücksichtigen. Dabei muss die Inkonvenienzentschädigung nicht im Verhältnis zum Sachwertersatz stehen, wie die bündner Steuerrekurskommission in Entscheiden im Zusammenhang mit den Enteignungsverfahren der Stadt Zürich gegen die Gemeinde Marmorera m.E. richtigerweise erkannt hat, weil Sachwerte in unserem Gebirgskanton, trotz guter Existenzgrundlage, oft niedrig seien (239). Während in Enteignungsverfahren jeweils genau zwischen dem Verkehrswert und der Inkonvenienzentschädigung unterschieden wird, so dass die Ausscheidung der letzteren auf Grund des Enteignungsurteiles erfolgen kann, ist dies bei der freiwilligen Abtretung wegen einer drohenden Enteignung nicht der Fall. Hier wird meist ein globaler Verkaufspreis vereinbart, welcher den Verkehrswert und allfällige Inkonvenienzentschädigungen in sich schliesst. Dabei geht es allerdings nicht an, einfach einen Teil des Verkaufspreises, der den Verkehrswert des abgetretenen Grundstückes übersteigt, als Inkonvenienzentschädigung zu betrachten, denn häufig wird ein erhöhter Kaufpreis bezahlt, um das Enteignungsverfahren zu vermeiden, wobei gar nicht geprüft wird, ob der einstige Eigentümer tatsächlich Inkonvenienzen erleidet. Entscheidend ist der mutmassliche Parteiwille. Im letzten Entscheid der bündner Steuerrekurskommission

(237) Art. 47 Abs. 3 StG 1986; Art. 77 StG 1964; von Rechenberg, N. 77.4.1.

(238) P. Wiederkehr, Die Expropriationsentschädigung, S. 103 ff., zit. in VGE 233/72 (PVG 1972/76); a.M. betreffend der Minderwertvergütung, Locher, S. 175.

(239) StRE 1994, 1996 und 1997.

betreffend Grundstücksgewinnsteuern vom 12. Februar 1969, hat die vom Verwaltungsgericht abgelöste Instanz weiter festgehalten, dass der Verkehrswert des Grundstückes in solchen Fällen doch ein Anhaltspunkt für die Ausscheidung der Inkonvenienzenschädigung sein könne, denn wenn der Kaufpreis den Verkehrswert beträchtlich übersteige, sei normalerweise zu vermuten, der Enteignungsberechtigte habe einen Teil des Preises unter dem Titel Inkonvenienzen bezahlt (240). Da lediglich die echte oder eigentliche Inkonvenienzenschädigung nicht unter die Grundstücksgewinnsteuerpflicht fällt, haben die Steuerorgane zu prüfen, ob diese den tatsächlichen Verhältnissen entspricht oder ob sie Elemente enthält die Kaufpreischarakter besitzen (241). Die Inkonvenienzen müssen zudem nachweisbar sein und unterliegen, soweit sie Ersatz für ausfallende Einkünfte sind, der Einkommenssteuer (242).

Vom Verkaufspreis sind die unmittelbaren Nebenkosten der Veräußerung abzugsberechtigt. Zum gleichen Ergebnis führt, wenn man sie als Aufwendungen zum Erwerbspreis hinzuzählt. Es spielt daher auch keine Rolle, wenn das neue Steuergesetz, im Gegensatz zum alten, "die mit der Veräußerung des Grundstückes verbundenen Kosten, mit Einschluss der üblichen Provisionen und Vermittlungsgebühren", unter den Anlagekosten aufführt und nicht beim Veräußerungspreis in Abzug bringt. Weil die unmittelbaren Nebenkosten der Veräußerung mit denselben des Erwerbes in engem sachlichen Zusammenhang stehen, werden diese trotz zeitlicher Divergenz bei den "Anlagekosten" behandelt (243).

(240) StRE 2626.

(241) VGE 233/72, Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 5 zu § 167 StG-ZH.

(242) Art. 47 Abs. 3 StG 1986; Art. 18 lit.b StG 1964.

(243) Art. 77 StG 1964; Art. 49 Abs. 1 lit.c StG 1986; hinten, § 4 VI. B. 33., S. 118 ff.

Zu erwähnen bleibt an dieser Stelle noch die Berücksichtigung der Wertverminderungen des restlichen Grundstückes bei Teilveräußerungen. Diese sind in dem Umfange vom Veräußerungspreise abzuziehen, als das Restgrundstück unter seinen Anlagewert fällt. Ebenfalls zu vermindern ist der Verkaufspreis um den Wert von belastenden Rechten auf dem restlichen Grundstück, zu Gunsten des veräußerten Teils (z.B. Durchgangsrecht durch das im Eigentum des Veräußerers bleibende Restgrundstück) (244).

Für die Feststellung eines allfälligen Grundstücksgewinnes ist es, wie bei den unmittelbaren Nebenkosten der Veräußerung, auch für die Berücksichtigung der Wertverminderungen bei Grundstücksteilveräußerungen gleichgültig, ob diese vom Verkaufspreis subtrahiert oder zum Erwerbspreis addiert werden.

3. Der Anlagewert

31. Allgemeines

Der Anlagewert setzt sich aus dem Erwerbspreis, den unmittelbaren Kosten der Erwerbung und den seit der Erwerbung aufgewendeten Kosten für die dauernde Wertvermehrung, unter Ausschluss des Unterhaltsaufwandes, zusammen. Gewissermassen korrigiert wird dieser Anlagewert durch einen Anlagewertzuschlag oder -abzug im Verhältnis von 50% der Differenz zwischen dem Landesindex der Konsumentenpreise im Zeitpunkt der letzten grundstückgewinnsteuerbegründenden Handänderung und der Veräußerung, sofern diese Differenz

(244) Hinten, § 4 VI. B. 32.18, S. 116, N. 279.

10% übersteigt. Die Anpassung der Anlagekosten an die Teuerung bildet eine Besonderheit des bündnerischen Rechtes. Sie ist auch im neuen Steuergesetz und dies im selben Ausmasse beibehalten worden (245).

Bei der Grundstückgewinnberechnung stellt sich in Zusammenhang mit dem Anlagewert allen voran die Frage, welcher Zeitpunkt hierfür der massgebliche ist.

Während das nun abgelöste Steuergesetz für beinahe jede Erwerbsart einen anderen Zeitpunkt als relevant erklärte, statuiert das neue Gesetz einen einheitlichen Tatbestand. Danach ist grundsätzlich die letzte steuerbegründende Veräusserung für die Berechnung der Anlagekosten heranzuziehen. Diese Regelung vereinfacht die Festlegung der Anlagekosten und insbesondere die Bestimmung des Erwerbspreises. Zudem erhöht sie die Transparenz der Gewinnermittlung bei den einzelnen Erwerbsarten und schafft damit mehr Rechtssicherheit.

32. Der Erwerbspreis

32.1. Die Bestimmung des Erwerbspreises

32.11. Erwerb durch Kauf

Hat der Veräusserer das Grundstück seinerzeit durch Kauf erstanden, gilt der beurkundete Kaufpreis, zuzüglich aller weiteren Leistungen, als Erwerbspreis (246).

(245) Art. 78 Abs. 1 Ziff. 4 StG 1964; Art. 50 StG 1986; Ochsner, S. 92 und S. 166; hinten, § 4 VI. B. 35., S. 127 ff.

(246) Art. 48 Abs. 1, erster Satz, StG 1986; Art. 78 Abs. 1 Ziff. 1 lit.a StG 1964; von Rechenberg, N. 78.2.1. lit.a; Reimann/Zuppinger/Schärer, Bd. IV., N. 1-22 zu § 165 StG-ZH.

Nach dem neuen Steuergesetz sind diejenigen Leistungen, welche unter Umgehung der Steuerpflicht erbracht worden sind, nicht als Bestandteil des Erwerbspreises anerkannt (247). Das vorangehende Steuergesetz stellte demgegenüber auf den tatsächlichen Uebernahmewert ab und dies unabhängig davon, ob der Kaufpreis vom damaligen Vertrag, Grundbucheintrag und der Grundstücksgewinnsteuerveranlagung abwich (248).

Zur Bestimmung des Erwerbspreises sind aber nicht nur die vom jetzigen Veräusserer allenfalls über den öffentlich beurkundeten Kaufpreis zusätzlich erbrachten Leistungen zu berücksichtigen, sondern auch im Kaufpreis eventuell enthaltene Anteile für nichtliegenschaftliche Rechte und Minderwerte der Zahlungsmittel (249).

32.12. Erwerb aus Zwangsverwertungs- oder Nachlassverfahren und bei den Fällen der Rückerstattung der Grundstücksgewinnsteuer auf Gesuch hin

Ist das Grundstück im Zwangsverwertungs- oder Nachlassverfahren von einem Pfandgläubiger oder Pfandbürgen seinerzeit übernommen worden, gilt als Erwerbspreis nicht nur der Zuschlagspreis, sondern auch ein eventueller Verlust auf der Pfandforderung (250).

Nach dem neuen bündnerischen Steuergesetz ist die Rechtslage unklar. Einerseits spricht die Mariginale von Art. 44 und dessen Abs. 2 von "Befreiung"

(247) Art. 48 Abs. 1, zweiter Satz, StG 1986.

(248) Art. 78 Abs. 1 lit.a StG 1964; Rechenberg, N. 78.2.1. lit.b; StRE 2350; Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV., N. 22 zu § 165 StG-ZH.

(249) Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV., N. 28 zu § 165 StG-ZH; vorne, § 4 VI. B. 2., S. 102.

(250) Guhl, S. 153 und S. 192 ff.; von Rechenberg, N. 78.2.1. lit.c; Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV., N. 41 zu § 165 StG-ZH; Vorne, § 4 V. C. 1., S. 92 ff.

resp. "steuerfrei", andernseits ist gemäss Art. 46 Abs. 2 StG 1986 für die Berechnung der Anlagekosten die letzte steuerbegründende Veräusserung massgebend, sofern nicht vom Gesetz eine davon abweichende Regelung getroffen wurde. Dies ist nicht der Fall, denn Art. 46 Abs. 3 StG 1986 bezieht sich einzig auf Art. 44 Abs. 1 (lit.a und lit.b) StG 1986. Stellt man allerdings auf Art. 46 Abs. 2 StG 1986 ab würde dies bedeuten, dass die in Art. 44 StG 1986 erwähnte Befreiung der Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken im Zwangsverwertungs- und Nachlassverfahren, wenn Gläubiger zu Verlust kommen, gar nicht gewährt würde. Bei der Anwendung von Art. 46 Abs. 2 StG 1986 würde lediglich anlässlich des Zwangsverwertungs- und Nachlassverfahrens keine Grundstückgewinnsteuer erhoben. Praktisch würde dies auf die Gewährung eines Steueraufschubes hinauslaufen, denn bei einer späteren Veräusserung des im Zwangsverwertungs- oder Nachlassverfahren erworbenen Grundstückes würde, für die Festlegung des Erwerbspreises, auf eine zeitlich vor der Zuschlagung liegende Handänderung, eben auf die letzte grundstückgewinnsteuerbegründende Veräusserung, zurückgegriffen. Ein solches Vorgehen kann aber nicht die Meinung des Gesetzgebers gewesen sein. Denn bei dieser Auslegung würde auch einem eventuell erlittenen Verlust auf der Pfandforderung keine Rechnung getragen. Die Verbindung der grammatikalischen mit der teleologischen Auslegungsmethode lässt es im konkreten Fall als angebracht erscheinen, die bisherige Praxis beizubehalten und dementsprechend die Ersteigerungssumme inklusive eines allfällig erlittenen Pfandverlustes als Erwerbspreis anzuerkennen (251).

Für die Fälle der Rückerstattung der Grundstückgewinnsteuer (Art. 44 Abs. 1

(251) Vorne, S. 107, N. 250; nach Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung Graubünden wird die diesbezügliche bisherige Praxis auch für das neue Steuergesetz massgeblich bleiben.

lit. a und lit. b StG 1986) statuiert Art. 46 Abs. 3 StG 1986, dass bei einer späteren Veräusserung von Grundstücken für die eine Steuerrückerstattung gewährt wurde der "wieder angelegte Gewinn" von den Anlagekosten abzurechnen sei.

Der Gesetzgeber spricht vom "wieder angelegten Gewinn", kann aber m.E. einzig den anlässlich der Ersatzbeschaffung unbesteuert gebliebenen Gewinn im Auge gehabt haben. Eine anderweitige Auslegung könnte nämlich dazu führen, dass bereits besteuerte Gewinne ein zweites Mal erfasst würden. Dies würde immer dann eintreten, wenn der Erlös im Sinne von Art. 44 Abs. 1 StG 1986 nicht vollständig, sondern nur teilweise zur Ersatzinvestition verwendet wurde, demzufolge die bereits bezahlte Grundstücksgewinnsteuer auch bloss anteilmässig zurückerstattet worden ist und bei einer späteren, nicht privilegierten Veräusserung der gesamte Gewinn zum Abzug gelänge (252). Art. 46 Abs. 3 StG 1986 besagt aber nicht, dass der gesamte Gewinn und damit auch bereits besteuerte Gewinnanteile von den Anlagekosten zu subtrahieren sei. Eine zweifache Besteuerung von Gewinnanteilen hätte auch zur Folge, dass die gewollte, offensichtliche Rechtswohlthat der Erstattung im Zeitpunkte der Ersatzbeschaffung später weit negativere Konsequenzen haben könnte.

Ein weiteres Problem stellt sich bei der Ersatzbeschaffung in Zusammenhang mit der anrechenbaren Eigentumsdauer (253).

(252) Vorne, § 4 V. C. 2., S. 94 ff., insbes. S. 96, N. 221.

(253) Hinten, § 5 IV. C. 22., S. 143 ff.; Zur Ersatzbeschaffung allgemein § 4 IV. B. 4., S. 55 ff.

32.13. Erwerb durch Tausch

32.13.1. Erwerb bei steuerlich privilegiertem Tausch

Im alten bündner Steuergesetz wurde in Art. 78 Abs. 1 Ziff. 1 lit.b der massgebliche Anlagewert für die Fälle der Landumlegungen gemäss gesetzlicher Vorschrift und den freiwilligen Grundstückabtausch speziell geregelt. Danach gilt als Erwerbspreis bei den Handänderungen im Sinne von Art. 75 lit.c und lit.d StG 1964 der Anlagewert der damals abgetretenen Grundstücke zuzüglich einer eventuellen, besteuerten Tauschbereicherung. Darauf, dass es sich bei diesen privilegierten Tauschgeschäften nicht, wie in der Mariginale zu Art. 75 StG 1964 bezeichnet, um eigentliche Ausnahmen von der Besteuerung handelt, wurde hingewiesen (254). In facto sind es Steueraufschubstatbestände, denn es wird im Zeitpunkt der privilegierten Veräusserung auf eine Grundstückgewinnsteuererhebung verzichtet, aber bei einem späteren Eigentumswechsel auf den Anlagewert des damals abgetretenen Grundstückes zurückgegriffen.

Das neue Steuergesetz ist in dieser Hinsicht präzise und führt die privilegierten Tauschgeschäfte unter den Aufschubstatbeständen auf (255).

Bei einer späteren Veräusserung wird nach Art. 46 Abs. 2 StG 1986 auf die Anlagekosten der letzten, steuerbegründenden Handänderung zurückgegriffen. Diese werden in aller Regel die Anlagekosten des beim Tausch abgetretenen Grundstückes sein. Es ist auch ein noch früherer Anlagewert denkbar, z.B. wenn das früher eingetauschte Grundstück ebenfalls durch privilegierten Tausch übertragen worden war.

(254) Vorne, § 4 IV. B. 3. N. 83, S. 52.

(255) Art. 43 lit.c und lit.d StG 1986; vorne, § 4 V. B. 4., S. 88 ff.

32.13.2. Erwerb bei gewöhnlichem Tausch

Darauf, dass sowohl das alte, wie auch das neue bündner Steuerrecht den Tausch grundsätzlich als steuerpflichtige Veräußerung betrachten, wurde bereits hingewiesen (256). In diesem Zusammenhang wurde an der obgenannten Stelle erwähnt, dass, nach dem Steuergesetz aus dem Jahre 1964, bei der Veräußerung eines aus nicht privilegiertem Tausch erhaltenen Grundstückes, auf den Verkehrswert im Zeitpunkt des Abtausches abgestellt wird (257). Weil auch das neue Steuergesetz von 1986 den gewöhnlichen Tausch in keiner Weise privilegiert, liegt es auf der Hand, dass auch künftig auf die objektive Grösse der Tauschwertschätzung, die auf dem Verkehrswert der Tauschobjekte beruht, für die Festlegung des relevanten Erwerbspreises, trotz der damit verbundenen Problematik, zurückzugreifen sein wird. M.E. wäre es angebracht gewesen, wenn auch der gewöhnliche Tausch, wie ihn das abgelöste Steuergesetz im Unterschied zu den privilegierten Tauschgeschäften nennt, unter den Steueraufschubstatbeständen aufgeführt worden wäre. Auf diese Weise wäre ein allfällig entstandener Mehrwert, wenn auch erst bei einer späteren grundstückgewinnsteuerpflichtigen Veräußerung, weder dem Fiskus entgangen, noch hätte man gegen das Realisationsprinzip verstossen (258).

(256) Vorne, § 4 IV. B. 3., S. 52 f.

(257) Vorne, § 4 IV. B. 3., S. 53; Art. 78 Abs. 1 Ziff. 1 lit.c StG 1964; von Rechenberg, N. 77.1.4.

(258) Vorne, § 4 IV. B. 3., S. 51 ff., insbes. N. 83., S. 52.

32.14. Erwerb durch Schenkung

Der massgebliche Erwerbspreis bei Veräusserung eines durch Schenkung erhaltenen Grundstückes war nach altrechtlicher Regelung, wie beim gewöhnlichen Tausch, der damals angerechnete Verkehrs- bzw. Ertragswert (259).

Das neue Recht gewährt der Schenkung den Steueraufschub. Damit wird für die Gewinnberechnung auf den Erwerbspreis des Schenkgebers abgestellt (260).

32.15. Die Bestimmung des Erwerbspreises bei Ueberführung eines Grundstückes vom Geschäfts- ins Privatvermögen

Nicht nur beim gewöhnlichen Tausch und der Schenkung galt nach dem abgelösten Steuergesetz der anlässlich dieser Handänderung angerechnete Verkehrs- bzw. Ertragswert, sondern auch bei der Ueberführung eines Grundstückes ins Privatvermögen wurde der Verkehrswert gewissermassen als Veräusserungspreis für die Bestimmung eines fiktiven Gewinnes als erheblich erklärt und dieser bildete dementsprechend bei einer neuerlichen Veräusserung den massgeblichen Erwerbspreis (261).

Das neue Steuergesetz mildert die bisherige Härte der Mehrwertabschöpfung der gesamten, auf dem Grundstück liegenden stillen Reserven bei der Privatentnahme soweit, als nun nur mehr die früher zugelassenen Abschreibungen der Einkommenssteuer unterliegen (262). Als Erwerbspreis für die nunmehr

(259) Art. 78 Abs. 1 Ziff. 1 lit.c StG 1964; von Rechenberg, N. 78.2.2. lit.c.; vorne, § 4 V. B. 1., S. 81, insbes. N. 172.

(260) Vorne, § 4 V. B. 1., S. 82 f. und die dort gemachten Ausführungen über die gemischte Schenkung.

(261) Art. 78 Abs. 1 Ziff. 1 lit.c StG 1964; Art. 6 Abs. 1 VV zum StG 1964;

(262) Vorne, § 4 IV. F., S. 78 f.

private Grundstückgewinnermittlung, anlässlich einer späteren Handänderung, wird dementsprechend nicht mehr der Verkehrswert herangezogen, sondern "der im Zeitpunkt der Ueberführung steuerlich massgebliche Buchwert zuzüglich der bei der Ueberführung versteuerten Gewinne" (263).

32.16. Erwerb auf Grund einer Verpfändung oder eines Wohnrechtes zugunsten des Veräusserers

Bei der Verpfändung (264) und dem lebenslänglichen Wohnrecht zugunsten des Veräusserers (265) erhält der Pfundnehmer bzw. Wohnrechtsberechtigte nicht nur eine Kaufpreissumme, sondern darüber hinaus auch das Recht, auf die Benützung gewisser Räumlichkeiten im abgetretenen Objekt und auf Unterhalt und Pflege auf Lebzeit. Der Barwert dieser Leistung ist Kaufpreisbestandteil und daher diesem zuzuschlagen (266).

In Relation dazu ist, bei einer späteren Veräusserung der Wert der Gesamtleistung im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses, der massgebliche Erwerbspreis für die neuerliche Grundstückgewinnberechnung (267).

Das neue Steuerrecht erwähnt die steuerbegründenden dinglichen Belastungen von Grundstücken an keiner Stelle des Gesetzes speziell (268). Für die Bestimmung des Erlöses und den späteren Erwerbspreis sind aber allgemein sämtliche Leistungen des Erwerbers von Bedeutung (269).

(263) Art. 48 Abs. 3 i.V.m. Art. 53 Abs. 3 StG 1986.

(264) Art. 520 ff. OR.

(265) Art. 776 ff. ZGB.

(266) Zuppinger, Grundsteuern, S. 40; vorne, § 4 VI. B. 2., S. 100 ff.

(267) Art. 78 Abs. 1 Ziff. 1 lit.d; von Rechenberg, N. 78.2.4.

(268) Vorne, § 4 IV. E., S. 72 f.

(269) Art. 47 Abs. 1 StG 1986; vorne, § 4 VI. B. 2., S. 100 f.

In der Praxis wird sich daher auch nach der neurechtlichen Lösung nichts ändern.

32.17. Erwerb kraft Erbrechts

Nach altem Recht wird der Erwerbspreis je nach Verwandschaftsgrad des Erben zum Erblasser unterschiedlich bestimmt.

Wurde das Grundstück in gerader Linie oder von einem Ehegatten geerbt, gilt als Erwerbspreis derjenige, welcher dem massgebenden Rechtsvorgänger angerechnet oder von diesem aufgewendet wurde. Als massgebenden Rechtsvorgänger bezeichnet das Gesetz nicht den letzten Erblasser, sondern den mit diesem in direkter Erbfolge verwandten, am frühesten verstorbenen Rechtsvorgänger, "im äussersten Fall aber derjenige, welcher das Grundstück, vom Erbfall an den Veräusserer an gerechnet, vor dreissig Jahren zu Eigentum innehatte" (270). Dabei richtet sich der Erwerbspreis des massgeblichen Rechtsvorgängers nach seiner Erwerbsart (271).

Wurde das Grundstück in indirekter Linie und auch nicht vom Ehegatten geerbt, ist für die Bestimmung des Erwerbspreises von Bedeutung, ob das Grundstück aus Vorempfang oder Erbteilung die Hand wechselte oder ob der Uebergang an einen Alleinerben oder an eine Erbengemeinschaft erfolgt ist. Bei Erbgang an eine Erbengemeinschaft oder an einen Alleinerben in entfernter Parantelenordnung wird der damals angerechnete Nachlassteuerwert herangezogen (272). Hat der Veräusserer das Grundstück aus Vorempfang oder Erb-

(270) Von Rechenberg, N. 78.2.5. lit.b; Art. 78 Abs. 2 i.V.m. Art. 81 Abs. 3 StG 1964.

(271) Von Rechenberg, N. 78.2.5. lit.c.

(272) Art. 78 Abs. 1 Ziff. 1 lit.f StG 1964; von Rechenberg, 78.2.6. lit.c.

teilung erhalten, gilt der erbrechtlich angerechnete Wert als Erwerbspreis (273).

Die differenzierte Behandlung in Abhängigkeit der Erbnähe des Veräusserers zum Erblasser hat seinen Grund in der Absicht des Gesetzgebers, die direkten Nachkommen und den überlebenden Ehegatten gegenüber weiter entfernten Erben steuerlich zu begünstigen. Denn grundsätzlich gilt, dass je weiter das Erwerbsdatum hinter der Veräusserung zurückliegt, desto länger ist die anzurechnende Besitzesdauer und damit die Steuerreduktion (274). Damit verbunden ist aber, dass je weiter der Anlagewert zurückliegt, umso tiefer ist er, aber umso höher ist der grundstückgewinnsteuerpflichtige Gewinn. Es gibt nun Fälle, bei denen die Gewinnhöhe infolge des tiefen Anlagewertes von der längeren Besitzesdauer in keiner Weise kompensiert wird. Im Gegenteil kann es in der Praxis vorkommen, dass der mit dem Erblasser direkt verwandte Steuerpflichtige in Anwendung der Variante, welche für die Seitenerben vorgesehen ist, weit besser fahren würde. Diese vom Gesetzgeber unbeachtet gebliebene Rechtsfolge hat das Verwaltungsgericht dahingehend korrigiert, als es entschied, dass für die direkten Erben und den Ehegatten die steuerlich günstigere Variante zu wählen sei (275).

Indem das neue bündner Steuergesetz die erbrechtlichen Handänderungen inklusive den Erbvorbezug unter Steueraufschub stellt, schafft es nicht nur den Vorteil der ganzheitlichen Mehrwerterfassung, sondern hebt auch die problematische Unterscheidung auf Grund des Verwandtschaftsgrades zwischen Veräusserer und Erblasser für die Bestimmung des massgeblichen Erwerbs-

(273) Art. 78 Abs. 1 Ziff. 1 lit.e StG 1964; von Rechenberg,
N. 78.2.6.

(274) Hinten, § 5 IV. A., S. 139 f.

(275) PVG 1969/79 und 1970/79.

preises auf (276).

32.18. Die Bestimmung des Erwerbspreises bei Teilveräusserungen

Bei Teilveräusserung wird eine diesem Anteil entsprechende Quote des Erwerbspreises angerechnet. Dabei ist der innere Wert der einzelnen Teile ausschlaggebend. Eine Aufteilung nur im Verhältnis der veräusserten zur Gesamtfläche ist nicht zulässig (277). Der reduzierte, anteilige Erwerbspreis bei Teilveräusserungen resultiert aus dem Produkt des damaligen Erwerbspreises und dem Veräusserungspreis der Teilveräusserung, dividiert durch die Summe aus dem Veräusserungspreis der Teilveräusserung und dem Verkehrswert des nicht veräusserten Teiles (278).

Wertverminderungen der Restgrundstücke und diese belastende Rechte zugunsten des veräusserten Teiles sind in dem Umfange vom Veräusserungspreis der Teilveräusserung abzuziehen, als der im Eigentum des Veräusserers bleibende Anteil unter dessen Anlagewert entwertet wird (279).

(276) Vorne, § 4 V. B. 2., S. 86, N. 189; Reimann/Zuppinger/Schärner, N. 91 zu § 161 und N. 52 - 56 zu § 165 StG-ZH

sinngemäss, wobei nach bündnerischem Recht anstelle des Verkehrswertes vor 20 Jahren der Erwerbspreis im Zeitpunkt der letzten steuerbegründenden Veräusserung tritt.

(277) Von Rechenberg, N. 78.2.7.; StRE 1987.

(278) StRE 1633 und 2557; Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV. N. 2 zu § 169 StG-ZH.

(279) Von Rechenberg, N. 77.3.; StRE 1822; Vorne, § 4 VI. B. 2., S. 105.

32.19. Die Bestimmung des Erwerbspreises, sofern dieser nicht mehr feststellbar ist

Art. 48 Abs. 2 StG 1986 lautet: "Ist der Erwerbspreis nicht feststellbar, gilt an dessen Stelle der Vermögenssteuerwert zum Zeitpunkt der letzten steuerbegründenden Veräusserung". Nach dem alten Steuergesetz ist Art. 78 Abs. 3 in Verbindung mit Art. 29 Abs. 1 VV anwendbar (280).

Auf einen Ersatzwert ist aber nur dann abzustellen, wenn der massgebliche Erwerbspreis mit keinen Mitteln mehr zu eruieren ist (281). Dabei hat die Steuerbehörde von Amtes wegen alle erforderlichen Erhebungen vorzunehmen. Der Einwand der Steuerverwaltung eine Behauptung des Einsprechers sei nicht bewiesen, genügt nicht. Vielmehr ist sie verpflichtet, selber Rückfrage zu erheben oder zumindest dem Schuldner die Möglichkeit der Beweiserbringung zu gewähren (282). Dass noch vor dem Hinzuzug eines Ersatzwertes die Schätzungsverbalen der kantonalen Brandversicherungsanstalt und damit die kantonalen Schätzungseröffnungen, sofern vorhanden, zu berücksichtigen sind, hat die Steuerrekurskommission u.a. in StRE 2564 und 2578, sowie in RP 135 festgehalten.

(280) Von Rechenberg, N. 78.2.1. lit.d; N. 78.2.2. lit.d; N. 78.2.3. lit.c; N. 78.2.5 lit.d (bei Erwerb infolge Erbrechts in direkter Parantele oder vom Ehegatten); N. 78.2.6. d (bei Erwerb infolge Erbrechts in indirekter Parantele), VGE 331/84; von Rechenberg, N. 78.2.1. lit.e.

(281) StRE 1663, 1671, 1862, 1863, RP 135.

(282) StRE 2058 und 2249.

33. Die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes unmittelbar verbundenen Kosten

Diesen Aufwendungen ist gemeinsam, dass sie den steuerbaren Grundstücksgewinn schmälern (283). Unabdingbare Voraussetzung ist, dass die Kosten in kausalem Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Veräusserung stehen und tatsächlich angefallen sind.

Weder das frühere noch das neue Bündner Steuergesetz zählen die mit dem Erwerb oder der Veräusserung verbundenen Kosten abschliessend auf. Während das alte Steuergesetz den gewinnvermindernden Charakter der "unmittelbaren Nebenkosten der Veräusserung" (Art. 77 StG 1964) bzw. der "unmittelbaren Nebenkosten der Erwerbung" (Art. 78 Abs. 1 Ziff. 2) festlegt, erwähnt das neue Steuergesetz darüber hinaus noch exemplikativ die "üblichen Provisionen und Vermittlungsgebühren" (Art. 49 Abs. 1 lit.c StG 1986).

Grundsätzlich sind alle mit dem Erwerb und der Veräusserung in ursächlichem Zusammenhang stehenden Kosten zu berücksichtigen. Eine abschliessende Aufzählung dieser Kosten würde infolge unvermeidbarer Unvollständigkeit dem Steuergerechtigkeitsprinzip widersprechen, denn Steuerobjekt ist der reine Grundstücksgewinn und der Steuerpflichtige soll nicht für nur scheinbare Gewinnanteile belangt werden können (284).

Zu den mit der Handänderung verbundenen Abgaben gehören u.a. die Handänderungssteuer, die Kosten der notariellen Beurkundung, die Grundbuchgebühren, Inseratskosten, Fahr- und Reisespesen bedingt durch die Benutzung von öffentlichen und privaten Verkehrsmitteln (285), Schadenersatzleistungen für die wegen der Veräusserung des Grundstückes vorzeitig aufgelösten Mietver-

(283) Vorne, § 4 VI. B. 2., S. 104.

(284) Guhl, S. 238.

(285) StRE 2134.

träge (286), Anwalts- und Gerichtskosten (287).

Obwohl nicht mit der steuerpflichtigen Handänderung verknüpft, zählen auch die anlässlich einer steueraufschiebenden Veräusserung angefallenen Aufwendungen zu den gewinnschmälernden Kosten (288).

Nicht als gewinnvermindernde Aufwendungen anerkannt werden beispielsweise die Kosten für die Errichtung einer Grundpfandverschreibung und die Kosten für die mit dem Grundstückserwerb notwendig gewordene Kapitalbeschaffung ganz allgemein. Die Grundstücksgewinnsteuer gehört nach schweizerischer Rechtsauffassung nicht zu den mit der Veräusserung verbundenen Abgaben, weil ihr eigentliches Objekt nicht die Handänderung als solche, sondern der dabei erzielte Gewinn sei (289).

Mangels ausdrücklicher gesetzlicher Grundlage nicht zu berücksichtigen, ist nach bündnerischem Recht auch ein allfälliges Betriebsdefizit oder ein Gesamtbetriebsverlust. Uebersteigen die dem Eigentümer direkt aus dem Grundstück erwachsenen Auslagen, wie Unterhalts- und Verwaltungskosten, Hypothekarzinsen, Steuern etc., die laufenden Einnahmen, wie Miet-, Pachtzinsen etc., entsteht ein Ertragsausfall und eine Verzinsung des Eigenkapitals im üblichen Rahmen ist nicht möglich. Die Anrechnung eines Betriebsverlustes ist dem Grundsteuerrecht an sich wesensfremd. Trotzdem rechtfertigt sich eine Reduktion des Grundstücksgewinnes aus folgenden Gründen: "Bei ertragslosen oder ertragsschwachen Grundstücken tritt der Veräusserungsgewinn an die Stelle des Grundstücksertrages. Dies trifft regelmässig zu für Bauland. Hin und wieder ist aber auch eine ertragbringende Verwendung über-

(286) Stoffel, S. 112.

(287) Von Rechenberg, N. 77.2.2.; Grossmann, S. 319; StRE 1994 - 1997.

(288) Grossmann, S. 320; Guhl, S. 243.

(289) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 45 ff zu § 166 StG-ZH; Camenzind, S. 50; Grossmann, S. 320; hinsichtlich der anlässlich der Erwerbung fällig werdenden Schenkungs- oder Nachlasssteuern, von Rechenberg, N. 78.3.1. lit.b.

bauter Grundstücke ausgeschlossen. Könnte ein solches Grundstück vorerst nur mit Verlust verkauft werden, so wartet der Eigentümer mit der Veräusserung zu und nimmt sogar ein Betriebsdefizit auf sich, in der Erwartung, dass ihm dieses später, bei günstiger Marktlage, durch den Veräusserungsgewinn wieder gedeckt werde. Derart liegen die Verhältnisse nicht selten bei Erbschaftsgrundstücken, welche den Erben unfreiwillig zufallen und nicht sofort vermietet oder selbst benutzt werden können.

Derjenige Teil des Grundstückes, welcher lediglich den ausgefallenen Ertrag, d.h. die nicht erreichte normale Verzinsung des investierten Eigenkapitals ersetzt, darf richtigerweise nicht höher besteuert werden als das Ertragseinkommen. Denn er stellt, zwar nicht seiner Form, wohl aber seiner wirtschaftlichen Bedeutung für den Steuerpflichtigen nach, nichts anderes als akkumuliertes Einkommen dar" (290).

Die zitierten Ausführungen Guhls sprechen m.E. aus Billigkeitsgründen grundsätzlich für die Berücksichtigung eines Betriebsdefizites. Allerdings bedarf es wie eingangs erwähnt hierzu einer speziellen gesetzlichen Grundlage (291).

Gegenstand häufiger Auseinandersetzungen hinsichtlich deren Anrechnung in der Gewinnberechnung bilden die Provisionen. Diese wurden nach bisheriger Praxis in dem Umfange steuerlich anerkannt, als sie im üblichen Rahmen von 3% bis maximal 5% des Veräusserungs- bzw. Erwerbspreises lagen oder aber ihre darüber hinausgehende Notwendigkeit nachgewiesen wurde (292). Der Wortlaut des neuen bündnerischen Steuergesetzes begrenzt Provisionen und

(290) Guhl, S. 246 ff.; Zuppinger, Grundsteuern, S. 65 ff.; Reimann/
Zuppinger/Schärrer, Bd. IV. N. 51-110 zu § 166 StG-ZH.

(291) Vorne, S. 125 ; Guhl, S. 249 f.; Ochsner, S. 94; a.M. Grossmann,
S. 323 ff.

(292) RP 132; StRE 2131, 2134, 2190, 2225, 2343 und 2619; von Rechenberg,
N. 77.2.1.

Vermittlungsgebühren auf das übliche Ausmass. Tatsächlich notwendige, vom Steuerpflichtigen nachgewiesene und auch bezahlte Provisionen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit dem Erwerb und der Veräusserung eines Grundstückes stehen, sind aber m.E. auch in Zukunft unabhängig von deren Höhe bei der Gewinnbemessung anzurechnen (293).

Steht fest, dass mit dem Erwerb bzw. der Veräusserung steuerrelevante Kosten angefallen sind, lässt sich aber deren Höhe nicht nachweisen, werden sie, auch ohne spezielle gesetzliche Verankerung im neuen Steuergesetz, nach wie vor schätzungsweise ermittelt werden (294).

34. Die wertvermehrenden Aufwendungen

In Art. 78 Abs. 1 Ziff. 3 1964 werden die wertvermehrenden Aufwendungen wie folgt definiert: "Der Anlagewert setzt sich zusammen aus den seit der Erwerbung aufgewendeten Kosten für die dauernde Wertvermehrung unter Ausschluss des gesamten Unterhaltsaufwandes". Dabei wird, wie bei den unmittelbaren Nebenkosten der Erwerbung, auf Art. 29 Abs. 2 VVO 1964 verwiesen: "Nebenkosten und Aufwendungen im Sinne von Art. 78 Abs. 1 Ziff. 2 und 3 des Gesetzes, deren Höhe nicht feststellbar ist, werden schätzungsweise zugeschlagen, soweit sie im Ersatzwert nicht inbegriffen sind".

Die Abgrenzung der nicht anrechenbaren Unterhalts- und Verwaltungskosten von den gewinnschmälernden wertvermehrenden Aufwendungen muss in jedem Einzelfall anhand von Kriterien erneut vorgenommen werden. Allgemein kann

(293) Vorne, S. 124, N. 263; Stoffel, S. 113; Grossmann, S. 322, N. 6, anders in N. 7 und Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 44 zu § 166 StG-ZH.

(294) Art. 29 Abs. 2 VVO zum StG 1964; von Rechenberg, N. 78.3.1. lit.b; hinten, § 4 VI. B. 34., S. 124 f.; vorne, § 4 VI. B. 32.19., S. 117; hinten, § 4 VI. B. 36., S. 131 f.

gesagt werden, dass der Zweck der Aufwendungen für den laufenden Unterhalt und die Bewirtschaftung des Grundstückes nicht in der Schaffung neuer, sondern in der Erhaltung bisheriger Werte liegt und dass sie periodisch in längeren oder kürzeren Zeitabständen wiederkehren (295). "Unterhalts- und Verwaltungskosten sind nur insofern als wertvermehrnde Aufwendungen zu berücksichtigen, als sie die ordentliche Höhe des Unterhaltes und der Verwaltung übersteigen und so eine dauernde Werterhöhung des Grundstückes zur Folge haben. So sind etwa die Kosten zur Behebung eines Brandschadens zu den wertvermehrden Aufwendungen zu rechnen, soweit die Kosten nicht durch eine Versicherungsgesellschaft gedeckt wurden" (296).

Das neue bündner Steuergesetz erwähnt die Unterhaltskosten nicht, sondern es umschreibt die "geltenden" Aufwendungen, womit auch die mit dem Erwerb und der Veräusserung des Grundstückes unmittelbar verbundenen, anrechenbaren Kosten gemeint sind (297). In erster Linie nennt das Gesetz allerdings die "Kosten für Erschliessung, Bauten, Umbauten und andere dauernde Verbesserungen, die eine Werterhöhung des Grundstückes bewirkt haben" (298). Die Aufzählung dieser wertvermehrden Aufwendungen ist nicht lückenlos und sie umfasst nicht nur die dauernden sog. materiellen Verbesserungen, sondern sie beinhaltet auch die Verbesserungen rechtlicher Natur. In Art. 49 Abs. 1 lit.b StG 1986 führt das Gesetz noch die Grundeigentümerbeiträge auf, "wie Perimeterbeiträge für Bau und Korrektion von Strassen, für Bodenverbesserungen, für Wasser- und Lawinenverbauungen".

(295) Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV. N. 25 zu § 166 StG-ZH; Sager, S. 91.

(296) Stoffel, S. 109 f. und dort zit. Lit.; Art. 49 Abs. 3 StG 1986, hinten S. 126; Camenzind, S. 55; StRE 1664.

(297) Art. 49 Abs. 1 lit.c StG 1986; vorne, § 4 VI. B. 33, S. 118 ff.

(298) Art. 49 Abs. 1 lit.a StG 1986.

"Unter materiellen Verbesserungen sind all jene Veranstaltungen zu verstehen, welche ein Grundstück durch konkrete Anlagen dauernd verändern" (299). Bei unüberbauten Grundstücken sind dies beispielsweise die Urbarmachung und dauernde Bodenverbesserungen, Weg- und Strassenbauten, Uferschutzbauten, Anpflanzungen, Grundstückerschliessungen sowie Güterzusammenlegungen und Meliorationen (300). Ebenfalls wertvermehrnde Aufwendungen stellen die Kosten für nicht verwirklichte, mitveräusserte Bauprojekte dar (301). Bei überbauten Grundstücken fallen insbesondere Auslagen für Neu-, Umbauten und nachträgliche Installationen an (302).

"Aufwendungen, die bei der Einkommenssteuer als Abzüge berücksichtigt worden sind, und der Wert eigener Arbeit, der nicht als Einkommen versteuert worden ist, können nicht geltend gemacht werden". Art. 49 Abs. 2 StG 1986 hält damit die bisherige Praxis im Gesetzeswortlaut fest. Die bündnerische Steuerrekurskommission hat in verschiedenen Entscheiden immer wieder hinsichtlich der Anrechenbarkeit des durch eigen Arbeit des Grundstückseigentümers bewirkten Mehrwertes Stellung nehmen müssen. Dabei hat es ausnahmslos die Ansicht vertreten, dass nur einkommensbesteuerte Eigenleistungen gewinnschmälernden Charakter besitzen. Dies widerspricht dem Grundsatz, dass nur unverdienter Wertzuwachs mit der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden sollte. Die Nachleistung der Einkommenssteuer wäre vom Gesichtspunkt der Steuergerechtigkeit, wohl aber nicht aus steuerökonomischen Erwägungen, zu begrüssen (303).

(299) Höhn, Kapitalgewinnbesteuerung, S. 201, N. 18.

(300) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 12-15 zu § 166 StG-ZH; Camenzind, S. 55 f.

(301) Von Rechenberg, N. 78.3.2. lit.d; Camenzind, S. 56.

(302) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 16-24 zu § 166 StG-ZH.

(303) Guhl, S. 229; StRE 1869, 2463 und 2544.

Neben Verbesserungen materieller oder körperlicher Natur können auch Aufwendungen für die Hebung der rechtlichen Qualität des Grundstückes wertvermehrend sein. Es sind dies hauptsächlich die Einräumung einer Dienstbarkeit zugunsten des veräusserten Grundstückes und die Ablösung einer Dienstbarkeit und der damit verbundenen Entlastung eines Grundstückes (304).

Grundeigentümerbeiträge an die öffentliche Hand sind, soweit ihnen Mehrwertcharakter zukommt, gewinnschmälernd (305). Denn durch konkrete Leistungen des Gemeinwesens erfährt ein Grundstück eine Erhöhung des inneren Wertes. Im Gegensatz zu den allgemeinen wertvermehrenden Einflüssen des Staates auf das Grundeigentum, welche mit der Grundstückgewinnsteuer zu erfassen sind, werden die besonderen Tätigkeiten der Allgemeinheit mit einer dem Gegenwert entsprechenden Beitragsleistung ausgeglichen. Die Belastung dieses Mehrwertes sowohl bei seiner Entstehung durch die Beiträge, als auch bei der Realisierung des Grundstückgewinnes wäre zweifacher Natur und damit ungerechtfertigt. Die Beiträge eines Steuersubjektes an die öffentliche Hand sind daher den Kosten für materielle und rechtliche Verbesserungen gleichzusetzen und damit als wertvermehrnde Aufwendungen anzuerkennen (306).

Auch wenn das neue Steuergesetz für die "schätzungsweise zu berücksichtigenden wertvermehrenden Aufwendungen", im Unterschied zum Gesetz aus dem

(304) Guhl, S. 227 f.; Camenzind, S. 57; Höhn, Kapitalgewinnbesteuerung, S. 202; Stoffel, S. 111; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 11 zu § 166 StG-ZH; von Rechenberg, N. 78.3.2. lit.c.

(305) Art. 49 Abs. 1 lit.b StG 1986; vorne, S. 128 ; von Rechenberg, N. 78.3.2. lit.c; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 27-29 zu § 166 StG-ZH.

(306) Guhl, S. 226 f.; Höhn, Kapitalgewinnbesteuerung, S. 202.

Jahre 1964, keine ausdrückliche Regelung trifft, sind ihnen, sofern ursächlich nachgewiesen, ermessensmässig wie bis anhin Rechnung zu tragen (307).

Bei Teilveräusserungen sind nur diejenigen wertvermehrenden Aufwendungen zu berücksichtigen, welche auf die veräusserte Parzelle entfallen. Kosten für Bauten und wertvermehrende Renovationen, die sich auf dem veräusserten Teilstück befinden, sind diesem zuzurechnen.

Bei Aufwendungen die eine Werterhöhung des ganzen ursprünglichen Grundstückes zur Folge hatten und deren Kosten sich auf die einzelnen Teilstücke ausscheiden lassen, wie zum Beispiel die Erstellung einer Gartenanlage auf dem Gesamtareal, sind entsprechend ihrer örtlichen Lage auszuscheiden (308).

Unausscheidbare Aufwendungen, wie Kosten für die bauliche Erschliessung, Grundeigentümerbeiträge etc., sind auf Grund des Wertverhältnisses zwischen Gesamtgrundstück und Parzellen aufzuteilen (309).

Es versteht sich von selbst, dass nur die während der Besitzesdauer eingetretenen wertvermehrenden Aufwendungen bei der Gewinnberechnung anlässlich der Grundstückveräusserung berücksichtigt werden können (310). Darüber ob Kosten für Bauten, Einrichtungen, Verbesserungen usw. bei den Handänderun-

(307) Art. 78 Abs. 1 Ziff. 3; von Rechenberg, N. 78.3.2. lit.h; vorne, S. 121 und § 4 VI. B. 33., S. 121, N. 294 sowie § 4 VI. B. 32.19, S. 117, hinten, § 4 VI. B. 36., S. 131 ff.

(308) Guhl, S. 279; Ochsner, S. 97; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 3 zu § 169 StG-ZH.

(309) Guhl, S. 280; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 4 zu § 169 StG-ZH; Stoffel, S. 129; vorne, § 4 VI. B. 32.18., S. 116.

(310) Zur Eigentumsdauer, vorne, § 5 IV., S. 139 ff.

gen noch vorhanden sein müssen um Berücksichtigung zu finden, gehen die Ansichten auseinander (311). Einigkeit darüber besteht, dass die Höhe der Anrechnung von an sich wertvermehrenden Aufwendungen nicht davon abhängig gemacht werden soll, wie die dafür aufgewendeten Kosten zur tatsächlichen Werterhöhung stehen. Die Gewinnverminderung hat im Ausmass des effektiv bezahlten Betrages zu erfolgen (312). Eine objektive Wertabnahme der wertvermehrenden Investitionen ist somit zu vernachlässigen, obwohl auch sie bei der Veräusserung nicht mehr vorhanden ist. Eine Differenzierung von anrechenbaren und nicht anrechenbaren, im Zeitpunkt der Veräusserung nicht mehr vorhandenen Wertvermehrungen, ist m.E. in dem Sinne vorzunehmen, als nur jene unberücksichtigt bleiben sollten, welche später wieder entfernt und nicht ersetzt worden sind.

Stehen wertvermehrenden Aufwendungen Ersatzleistungen von Versicherungen gegenüber oder sind Leistungen Dritter vom Veräusserer nicht entschädigt oder rückerstattet worden, wirkt dies entsprechend grundstückgewinnerhöhend. Dasselbe gilt für Subventionen und anderen Beiträgen von Bund, Kanton und Gemeinden, die eine Wertvermehrung des Grundstückes zur Folge haben, auf Leistungen der Allgemeinheit zurückzuführen sind und damit unverdienten Wertzuwachs darstellen (313). Das neue bündner Steuergesetz erwähnt diese Fälle in Art. 49 Abs. 3 StG ausdrücklich.

(311) Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV., N. 6 zu § 166 StG-ZH.

(312) Guhl, S. 223 f.; Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV., N. 17 zu § 166 StG-ZH.

(313) Art. 49 Abs. 3 StG 1986; Guhl, S. 231 f.; Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV., N. 8 zu § 166 StG-ZH.

35. Die Geldwertveränderung

35.1. Allgemeines

Die Wertsteigerung die ein Grundstück im Laufe der Jahre erfahren kann, ist auf drei verschiedene Ursachen zurückzuführen. Es sind dies die Aufwendungen des Grundeigentümers selbst, Leistungen und Einflüsse der Allgemeinheit und die generelle Geldentwertung (314).

Es wurde bereits darauf hingewiesen, dass die vom Grundeigentümer selbst geschaffenen Mehrwerte nicht Gegenstand der Grundstückgewinnsteuer sind (315).

Die Rückführung der durch die Öffentlichkeit geschaffenen Mehrwerte, des sog. unverdienten Wertzuwachses, ist ein wichtiges Ziel der Grundstückgewinnsteuer (316).

Der letzte dieser drei möglichen Gewinnanteile liegt in der generellen Geldentwertung begründet. Die Geldentwertung bewirkt eine bloss nominelle Wertsteigerung. Der Veräusserer erfährt durch sie keinen Gegenwert. Auf Grund der progressiven Ausgestaltung des Grundstückgewinnsteuertarifes (317) wird die steuerliche Belastung durch die Geldentwertung noch zusätzlich verschärft. Ein nominal grösserer, real aber kleinerer Gewinn kommt u.U. in die erhöhte Progression (318). Es stellt sich die Frage, ob ein nur scheinbarer Gewinn von der Grundstückgewinnsteuer erfasst werden soll oder ob Geldwertveränderungen berücksichtigt werden sollen.

(314) Guhl, S. 222 und S. 293; Egger, S. 20.

(315) Vorne, § 4 VI. B. 33., S. 118 ff. und § 4 VI. B. 34., S. 121 ff.

(316) Ochsner, S. 11 ff.

(317) Zum Steuertarif, hinten, § 5 II., S. 136 ff.

(318) Egger, S. 21 und dort zit. Bericht der Expertenkommission anlässlich der Revision zum Zürcher Steuergesetz.

Da der Steuerpflichtige durch nur nominelle Wert-, keine reale oder eigentliche Vermögensveränderung erfährt, scheint eine Vernachlässigung von Geldwertschwankungen grundsätzlich nicht als gerechtfertigt. Es wird aber die Ansicht vertreten, Wertzuwachssteuern hätten allgemein die Funktion, den Vorteil der Beständigkeit des Bodenwertes gegenüber dem Wert von geldnahen Kapitalanlagen und des Geldes selbst auszugleichen (319). Auch der Kommentar zum Zürcher Steuergesetz vertritt die Auffassung, dass durch die "Einführung einer Indexklausel die Besteuerung der Konjunkturgewinne, wie dies auch dem Sinn der Grundstückgewinnsteuer entspricht, verunmöglicht würde. Die letzten Jahrzehnte haben mit aller Deutlichkeit gezeigt, dass die konjunkturelle Entwicklung von inflatorischen Wirkungen begleitet war" (320).

Inwieweit diese sozialpolitisch motivierte Zielsetzung der Grundstückgewinnsteuer zuerkannt werden soll, bleibe dahingestellt. Fest steht, dass das bündnerische Grundstückgewinnsteuerrecht den im Zeitraum zwischen Erwerbung und Veräusserung eingetretenen Veränderungen der Geldwertverhältnisse seit Einführung der Vermögensgewinnbesteuerung mit der Revision des Steuergesetzes vom 16. Dezember 1945, trotz der damit verbundenen erheblichen Komplizierung des Veranlagungsverfahrens, Rechnung trägt (321). Da das Steuergesetz aus dem Jahre 1945 die Art und Weise der Korrektur der Geldwertschwankungen weitgehend offen liess, hat sich die Praxis dieser Frage annehmen müssen. Es sind dabei gravierende Mängel aufgetreten, welche von Guhl ausführlich dargelegt wurden. Neben verschiedenen Entwertungstabellen der Steuerverwaltung und der Rekurskommission ging die letztere sogar soweit, dass sie in Berücksichtigung der Geldentwertung Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken, welche vor dem Jahre 1900 erworben worden waren, gänzlich steuerfrei liess. Als Hauptmangel der damaligen bündnerischen Praxis bezeichnet Guhl m.E. zutreffend, dass der Geldwertabzug in Prozen-

(319) Guhl, S. 296; Egger, S. 22.

(320) Reimann/Zuppinger/Schärrier, Bd. IV., N. 9 zu § 161 StG-ZH.

(321) Vorne, § 2 I., S. 12.

ten des Erwerbspreises und nicht des Anlagewertes berechnet wurde (322). Der Gesetzestext des teilrevidierten Steuergesetzes aus dem Jahre 1952 hob die Missstände und Rechtsunsicherheiten grössten Teils auf. Er entspricht den diesbezüglichen Normen der nachfolgenden Steuergesetzen bis hin zum heute geltenden Recht (323).

35.2. Die Berücksichtigung der Geldwertveränderung

Art. 50 StG 1986 lautet: "Hat sich der Landesindex der Konsumentenpreise seit der letzten steuerbegründenden Veräusserung um mehr als 10 Prozent verändert, sind die Anlagekosten im halben Ausmass der Veränderung anzupassen". Inhaltlich deckt sich Art. 50 StG 1986 mit Art. 78 Abs. 1 Ziff. 4 StG 1964 (324).

Eine nur hälftige Berücksichtigung der Indexveränderung für die Geldwertkorrektur findet seine Begründung darin, dass Grundstücke in der Regel mehr oder minder stark mit Fremdkapital belastet sind, dessen Geldwertveränderung nicht den Grundeigentümer, sondern allein die Gläubiger betrifft. Der Gesetzgeber ging nun von einem Annahmewert von 50% Eigenkapital zu 50% Fremdkapital aus. Dass eine solche Pauschalisierung Rechtsungleichheiten schafft ist nicht von der Hand zu weisen (325).

Eine Anpassung kommt aber, um Bagatellkorrekturen zu verhindern, nur dann zum Zuge, wenn die Geldwertschwankung mehr als 10% betragen hat (326).

(322) Guhl, S. 229 ff.

(323) Art. 47 Abs. 3 StG 1952.

(324) "Der Anlagewert setzt sich zusammen: aus einem Anlagewertzuschlag oder -abzug im Verhältnis von 50% der Differenz zwischen dem Landesindex der Konsumentenpreise im Zeitpunkt der Erwerbung und der Veräusserung, wenn diese Differenz 10% übersteigt"; vorne, N. 323.

(325) Guhl, S. 301.

(326) von Rechenberg, N. 78.3.3. lit.a.

Der massgebliche Zeitpunkt für den Beginn der Berechnung der Geldwertveränderung ist die letzte steuerbegründende Handänderung bzw. das Datum der betreffenden Investition (327), Endpunkt die Veräusserung.

Massstab für die Geldwertanpassung ist der Landesindex der Konsumentenpreise mit einer Basis von 100 Punkten Ende Dezember 1986 (328).

Den tatsächlichen Verhältnissen gerecht wird, dass die Anpassung für jede Investition einzeln, entsprechend dem Zeitpunkt ihrer Entstehung, berechnet wird. Analoges gilt beim Hinzuzug eines Ersatzwertes. Hier ist die Geldwertveränderung vom entsprechenden Bewertungsstichtag an zu berücksichtigen (329).

Wurde ein Grundstück beispielsweise im Jahre 1915 erworben, oder ist im selben Jahr eine wertvermehrende Investition getätigt worden, beträgt der Korrektursatz für die Geldentwertung 251%. Die Punktedifferenz des Indexes für Konsumentenpreise von 1915 bis 1955 ist mit 108,0 zu beziffern (Basis September 1977 = 100 Punkte, Index 1915 = 21,5 Punkte, Index 1985 = 129,5 Punkte). Dies entspricht einer prozentualen Geldwertveränderung von ca. 502%. Die Hälfte, 251% sind zu berücksichtigen. Betrug der Erwerbspreis oder die wertvermehrende Investition im Jahre 1915 Fr. 100'000.-, ist bei einer Veräusserung des Grundstückes im Jahre 1985 den massgeblichen Anlagekosten ein Wert von Fr. 351'000.- zu Grunde zu legen.

(327) Sinngemäss beim abgelösten Steuergesetz "der Zeitpunkt der steuerlichen Erwerbung", von Rechenberg, N. 78.3.3. lit.b.

(328) Für das StG 1964: gemäss Art. 29 Abs. 3 VVO 1964 gilt als Basis 100 Punkte für das Jahr 1914 und auch für frühere Jahre; von Rechenberg, N. 78.3.3. lit.c.

(329) Von Rechenberg, N. 78.3.3. lit.c und die Berechnungsformel für die Geldwertveränderung in N. 78.3.3. lit.d.

36. Der Nachweis der Anlagekosten

Der Nachweis der Anlagekosten obliegt dem Steuerpflichtigen. So wurden geltendgemachte aber nicht belegte Investitionen von der kantonalen Steuerrekurskommission nicht anerkannt (330). Auch das bündner Verwaltungsgericht hatte zur Frage Stellung zu beziehen, inwieweit ein Anlagewert-Aufbau, der sich unter Berufung auf Beweisnotstand praktisch ausschliesslich auf blosser Behauptungen abstützt, steuerlich zu akzeptieren ist. Das Gericht verneinte die entsprechende Forderung und kam zum Schluss, dass ein systematischer Aufbau und eine Anlagewert-Rekonstruktion anhand vorhandener Einzelbelege, wie Kauf-, Erbteilungsverträge, Bankbelege, Rechnungen, Grundbuchauszüge aber auch auf Grund amtlicher Informationen, Augenscheinen und Schätzungen, unbedingt Vorrang genieße (331). Aus den Ausführungen des Verwaltungsgerichtes geht hervor, dass eine Mitwirkungspflicht der Steuerbehörde bei der Feststellung wohl besteht, dass aber das Steuersubjekt selber zumindest die Grundlagen einer glaubhaften Beweisführung vorzutragen hat (332).

Da die Erfassung privater Grundstücksgewinne erst im Jahre 1945 in Graubünden eingeführt worden ist (333), hat die Steuerrekurskommission in einem Entscheid von 1953 festgehalten, dass ein Pflichtiger vor Inkrafttreten der Vermögensgewinnbesteuerung in der Regel kein Anlass hatte, sich bei Neubauten, Erweiterungen und Verbesserung der Liegenschaft etc., über die dabei entstandenen Kosten, in steuerlicher Hinsicht, auszuweisen. "Die Erfahrung habe auch gezeigt, dass bei Handänderungen von Immobilien, welche vor 1945 erstellt worden sind, nur selten die Baukosten durch Baurechnungen und dgl. einwandfrei nachgewiesen werden könnten. Deshalb sind die Steuerorgane gehalten, für diese Periode bei der Ermittlung einer eventuellen Vermögens-

(330) StRE 2499 und 2553.

(331) VGE 334/74.

(332) Vorne, § 4 VI. B. 32.19., S. 117.

(333) Vorne, § 2 I., S. 11 ff.

gewinnsteuer andere, geeignete Hilfsmittel zu Hilfe zu nehmen". Der erleichterte Nachweis für Anlagekosten vor 1945 hat zur Folge, dass sogar seinerzeitige Notizen und glaubhafte Zeugenaussagen Beweisqualität zuzuerkennen ist (334).

37. Die zu verschiedenen Zeiten entstandenen Anlagekosten

Bestehen die Anlagekosten nicht nur aus dem Erwerbspreis, sondern auch aus wertvermehrenden Aufwendungen und oder mit dem Erwerb oder der Veräusserung des Grundstückes unmittelbar verbundenen Nebenkosten, können sie gesamthaft nicht gleichzeitig angefallen sein. Der unterschiedliche Zeitpunkt der verschiedenen Investitionen, deren Höhe und Geldwertveränderung, ist für die Berechnung eines eventuellen Eigentumsdauerabzuges zu berücksichtigen (335). Für die Ermittlung dieser sog. mittleren Eigentumsdauer fallen die Erschliessungskosten für Bauland nach dem neuen bündner Steuergesetz überhaupt nicht mehr in Betracht (336).

4. Die Verrechnung von Verlusten

"Von den steuerbaren Veräusserungsgewinnen können die in den letzten zehn Jahren eingetretenen Verluste aus der Veräusserung von privaten Grundstücken im Kanton abgezogen werden" (Art. 51 Abs. 1 StG 1986). Wie schon das

(334) StRE 1511 (RP 133); von Rechenberg, N. 78.4.; auch StRE 1971.

(335) Art. 53 Abs. 4 StG 1986; Art. 81 Abs. 4 StG 1964; von Rechenberg, N. 81.1.3.; zur Berücksichtigung der Eigentumsdauer, hinten, § 5 IV., S. 139 ff.

(336) Hinten, § 5 IV. C. 4., S. 146 ff.

Steuergesetz aus dem Jahre 1964 gewährt das neue Recht den Verlustabzug begrenzt auf 10 Jahre (337).

Ein Verlust in diesem Sinne entsteht, wenn der Anlagewert des Grundstückes dessen Veräusserungserlös übertrifft. Er ist begrifflich ein negativer Grundstücksgewinn, weshalb Art. 51 Abs. 2 StG 1986 auch speziell auf die Bestimmungen des Gesetzes für die Gewinnberechnung verweist (338).

Während nach dem abgelösten Steuergesetz die Frage umstritten ist, ob sich die Verrechenbarkeit nur auf Verluste von in Graubünden gelegenen Grundstücken bezieht, hat das neue Gesetz diesbezüglich Klarheit geschaffen, indem es einzig "Verluste aus der Veräusserung von privaten Grundstücken im Kanton" zum Abzug zulässt (339).

Wie nach dem bisherigen Recht sind nur dem Gewinn vorausgehende Verluste verrechenbar (340). Die zehnjährige Frist zur möglichen Verlustverrechnung errechnet sich rückwirkend ab dem Tage, an welchem der zu verrechnende Grundstücksgewinn erzielt wurde (341).

Dem Wesen der Objektsteuer, das eine Verrechnung von Veräusserungsgewinnen und -verlusten nur unter bestimmten, eng umschriebenen Voraussetzungen zulässt, kommt eine Kompensationsmöglichkeit bei Teilveräusserungen eines Grundstückskomplexes am nächsten (342). Während nach bisherigem Recht die Verrechenbarkeit auf zwei Jahre beschränkt war und nur dann zum Zuge kam, wenn anlässlich der letzten Teilveräusserung des betreffenden Grundstückskomplexes gegenüber früheren ein Verlust entstand (343), wird in Zukunft bei Grundstückskomplexen eine Verrechnungsmöglichkeit zeitlich unbegrenzt,

(337) Art. 79 Abs. 1 StG 1964; von Rechenberg, N. 79.1.

(338) Von Rechenberg, N. 79.1.1.; Guhl, S. 273.

(339) Vorne, S. 138 ; Art. 51 Abs. 1 StG 1986; von Rechenberg, N. 79.1.2.

(340) VGE 64/72.

(341) Von Rechenberg, N. 79.1.3.

(342) Guhl, S. 272 f.

(343) Art. 79 Abs. 2 StG 1964; von Rechenberg, N. 79.2 und N. 79.2.2.

bis zur letzten Teilveräusserung, bestehen bleiben. Denn die Fälle der Verlustverrechnung bei Teilveräusserungen eines Grundstückskomplexes werden von Art. 52 Abs. 2 StG 1986 subsummiert, welcher besagt, dass für Gewinne, die auf einen "einheitlichen Vorgang" zurückzuführen sind, der Steuersatz nach dem Gesamtgewinn zu berechnen ist (344).

Zum Begriff des Grundstückskomplexes hat die kantonale Steuerrekurskommission festgehalten, dass unter Umständen auch grundbuchrechtlich separate Parzellen einen Grundstückskomplex bilden. "Die Tatsache, dass der Gesetzgeber nicht den sachenrechtlichen Begriff "Grundstück" verwendet, sondern von einem "Grundstückskomplex" spricht, lässt nämlich darauf schliessen, dass man nicht auf grundbuchrechtliche, sondern auf wirtschaftliche Kriterien abstellen wollte. Die ratio legis dürfte darin liegen, dass Teilveräusserungen bei wirtschaftlich zusammengehörigen oder sonst eng miteinander verbundenen Grundstücken meist nicht ohne Einfluss auf den Wert des dem Verkäufer verbleibenden Landes sind. Die in solchen Fällen bei Teilveräusserungen eintretenden Gewinne und Verluste sind daher in einem gewissen Umfange voneinander abhängig, so dass eine Kompensation aus wirtschaftlichen Ueberlegungen gerechtfertigt erscheint" (345).

Dieser Entscheid zur Definition des Grundstückskomplexes dürfte auch den Kern der Gewinne, die auf einen einheitlichen Vorgang zurückzuführen sind, treffen, denn auch hier kann m.E. einzig die wirtschaftliche Verknüpfung massgeblich sein.

(344) Grossratsprotokoll Februar 1986, S. 779; Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung.

(345) StRE 1945.

§ 5 DAS STEUERMASS

I. Allgemeines

Als Steuermass bezeichnet man die vorgeschriebene Art und Weise der Festsetzung des Steuerbetrages, d.h. die Gesamtheit der im Gesetz verankerten Grundsätze, nach welchen die Berechnung des im Einzelfall geschuldeten Steuerbetrages auf Grund der Steuerbemessungsgrundlagen zu erfolgen hat. Bei der Veranlagung spielt der Steuersatz, d.h. die Verhältniszahl, welche das Steuerobjekt zu seiner Bemessungsgrundlage in Beziehung setzt, eine wichtige Rolle. Denn die Abstufung des Steuersatzes nach der Höhe des Steuerobjektes wirkt sich auf die Progression und den Tarif aus (1). Neben dem Steuersatz kommt bei der Grundstückgewinnsteuer der Besitzesdauer als Progressions- respektive Degressionsfaktor eine wesentliche Bedeutung zu. Der durch Satz und Gewinn bestimmte Grundtarif kann, je nach Berücksichtigung und Zeitspanne der Eigentumsdauer, eine massive Erhöhung bzw. Kürzung erfahren (2).

Zum Steuermass gehören schliesslich auch jene Bestimmungen eines Steuergesetzes, welche für die Festlegung des Steuersatzes eine einheitliche oder getrennte Erfassung von mehreren Gewinnen vorschreiben.

(1) Guhl, S. 356; Stoffel, S. 132.

(2) Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 2 zu § 170 StG-ZH;
Camenzind, S. 100 f.

II. Die Ausgestaltung des Grundtarifes bei der bündnerischen Grundstückgewinnsteuer

Während die Tarifgestaltung der Grundstückgewinnsteuer nach dem alten bündner Steuergesetz in Anlehnung an die direkte Bundessteuer nach der Methode der durchgerechneten Progression ausgestaltet ist (3), kommt nach dem neuen Steuergesetz die gerechtere, überschüssende Progression zur Anwendung (4). In der Maximalbelastung von 15% stimmen die beiden Gesetze überein. Der Steuertarif des neuen, im Vergleich zum bisherigen Recht, wurde in der Weise gestreckt, dass die höchste Belastung nicht schon bei Fr. 105'000.-, sondern erst bei Fr. 136'500.- erreicht wird. "Dadurch trägt man teilweise der Geldentwertung Rechnung, die seit dem Jahre 1965 eingetreten ist, bei der Grundstückgewinnsteuer hingegen - im Gegensatz etwa zur Einkommenssteuer - nicht berücksichtigt wurde" (5). Neuerdings wird auch bei der Grundstückgewinnsteuer eine Indexierung der in Franken festgelegten Beträge vorgenommen. Sie bezieht sich im konkreten einerseits auf den mit Fr. 6'500.- konstant angesetzten Wertsprung für den jeweils nächst höheren Steuersatz und den obgenannten Endpunkt der überschüssenden Progression von Fr. 136'500.-, sowie andererseits den Steuerfreibetrag von Fr. 3'000.- (6).

(3) Art. 80 Abs. 1 StG 1964; von Rechenberg, N. 80.1.

(4) Art. 52 Abs. 1 StG 1986; Camenzind, S. 100; Stoffel, S. 134.

(5) Botschaften der Regierung an den Grossen Rat, Heft Nr. 3 / 1985-86, S. 131.

(6) Art. 4 Abs. 1 StG 1986; fallen gelassen wurde die Grundstückgewinnsteuer auch dem, jährlich vom Grossen Rat in Prozenten der einfachen Kantonssteuer festzusetzen, Steuerfuss zu unterstellen, Botschaften der Regierung an den Grossen Rat, Heft Nr. 3 a/1985-86, Art. 3; Grossratsprotokoll September/Oktober 1985, S. 353 ff., Art. 3 StG 1986; zum Steuerfreibetrag, vorne, § 4 IV. A., S. 48.

III. Die gesonderte oder zusammengefasste Besteuerung von mehreren Grundstücksgewinnen

A. Allgemein

Sowohl nach altem, wie nach neuem Recht wird der Ansatz für jedes veräußerte Grundstück grundsätzlich gesondert berechnet (7). Dies allerdings mit der Besonderheit, dass nach Art. 52 Abs. 2 StG 1986, wie auch schon nach Art. 49 Abs. 3 StG 1952, die im gleichen Kalenderjahr erzielten Gewinne für die Satzbestimmung zusammengezählt werden. "Für die steuerlich bereits abgerechneten Gewinne ist die nach Massgabe des Gesamtgewinnes geschuldete Steuer nachzufordern" (8).

B. Beim Grundstückskomplex

Wenn das Steuergesetz aus dem Jahre 1964 den Grundstückskomplex nur bei einer gesamthaften Veräußerung als ein Steuerfall behandelt (9), ist fortan für den Steuersatz immer der Gesamtgewinn massgebend (10). Nach Auskunft der kantonalen Steuerverwaltung wird, wegen der Satzbestimmung nach dem Gesamtgewinn der einzelnen Teilveräußerungen, unter der Verrechnung allfälliger Verluste, eine Veranlagung beim Grundstückskomplex erst im Zeitpunkte der letzten Teilveräußerung erfolgen. Dies in Abweichung zur bisherigen Praxis, welche auf Grund von Art. 79 Abs. 2 und Art. 80 Abs. 2 StG 1964 bei

(7) Art. 52 Abs. 2 StG 1986; Art. 80 Abs. 2 StG 1964; StRE 1569 (RP 127).

(8) Art. 52 Abs. 2, letzter Satz, StG 1986.

(9) Art. 80 Abs. 2 StG 1964; von Rechenberg, N. 80.2.1; StRE 2439; VGE 341/70.

(10) Art. 52 Abs. 2 StG 1986; vorne, § 4 VI. B. 4., S. 133 f. insbes. N. 344.

jeder mit Gewinn verbundenen Teilveräußerung eines Grundstückskomplexes eine Steuer erhob (11).

C. Beim gemeinschaftlichen Eigentum

"Gemeinschaftliche Eigentümer entrichten die Steuer entsprechend ihren Anteilen unter solidarischer Haftung, sind die Anteile ungewiss oder nicht nachweisbar, wird der Grundstücksgewinn als Ganzes besteuert" (12). Das im schweizerischen Zivilgesetzbuch geregelte gemeinschaftliche Eigentum umfasst das Miteigentum sowie das Gesamteigentum (13). Das in Kraft stehende bündner Steuergesetz macht für die Satzbestimmung, in Abweichung vom abgelösten Recht (14), glücklicherweise keine Unterscheidung mehr zwischen Mit- und Gesamteigentum.

Nach der altrechtlichen Regelung wurde, unter Missachtung des Grundsatzes der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit und der getrennten Erfassung von Personengesamtheiten, der Steuersatz bei gleichzeitiger Veräußerung mehrerer oder aller Gesamteigentumsanteile an ein und denselben Veräußerer, nach dem Gesamtgewinn bemessen (15).

Die Satzberechnung bei der Veräußerung von Miteigentumsanteilen erfolgte auch schon nach dem Steuergesetz aus dem Jahre 1964 für jedes Miteigentumsanteil oder jede Stockwerkeinheit getrennt. Das galt selbst dann, wenn alle

(11) Vorne, § 4 VI. B. 4., S. 133 f. insbes. N. 343; von Rechenberg, N. 80.2.

(12) Art. 45 Abs. 3 StG 1986.

(13) Art. 646 ff. ZGB; Tuor/Schnyder, S. 530 ff.; vorne, § 3 II., S. 26 f.

(14) Art. 80 Abs. III. StG 1964.

(15) Art. 80 Abs. III. StG 1964; von Rechenberg, N. 80.4.; vorne, § 3 II., S. 26 f.

Miteigentümer ihre Grundstückanteile gleichzeitig und gemeinsam übertragen hatten (16).

Art. 45 Abs. 3 StG 1986 statuiert noch ausdrücklich die solidarische Haftung für beide Formen des gemeinschaftlichen Eigentums und dass bei Unklarheit über die Anteile die Grundstückgewinnsteuer gesamthaft erhoben wird.

IV. Die Berücksichtigung der Eigentumsdauer (Besitzesdauer)

A. Die Steuerreduktion

Nach dem alten Steuergesetz wird die Degression in Zeitabständen von jeweils 10 Jahren gewährt. Bis 10 Jahre erfolgt keine Ermässigung. Nach einer Besitzesdauer von mehr als 10 Jahren ist die Reduktion 1/3 des Steuerbetrages, nach 20 Jahren die Hälfte, nach 30 Jahren 2/3 und erreicht nach 40 Jahren eine maximale Befreiung von 75% (17).

Beim neuen Steuergesetz sind die Zeitabstände wesentlich verringert worden. Die Ermässigung beträgt nach der Vollendung des 11. Jahres 2% und erhöht sich nach jedem weiteren Jahr um 2%. Damit wird der maximale Erlass von noch 60%, wie bisher, nach 40 Jahren erreicht (18). Die verfeinerte Abstufung, sowie die Kürzung der höchstmöglichen Reduktion um 15% gegenüber dem Steuergesetz aus dem Jahre 1964, sollen vor allem den Anreiz zum Horten von Grundeigentum mindern. In der Botschaft der Regierung an den Grossen Rat war sogar beabsichtigt, eine maximale Ermässigung von nur 40% nach 30 Jah-

(16) Art. 80 Abs. 3 StG 1964; von Rechenberg, N. 80.3. und N. 80.2.2.; StRE 2296 und 2323.

(17) Art. 81 Abs. 1 StG 1964; von Rechenberg, N. 81.1.1.

(18) Art. 53 Abs. 1 StG 1986.

ren zu gewähren. Dieser Vorschlag einer Kommissionsminderheit wurde allerdings im Grossen Rat mit 74 zu 27 Stimmen verworfen (19).

B. Der Steuerzuschlag

"War das Grundstück weniger als zwei Jahre im Eigentum des Veräusserers, wird der Steuerbetrag für jeden Monat, um den die Eigentumsdauer kürzer ist, um 2 Prozent erhöht" (20). Inhalt und bis auf geringe Abweichungen auch der Wortlaut der entsprechenden Norm, sind aus dem abgelösten Steuergesetz übernommen worden (21).

Die Konsequenz dieser Bestimmung ist, dass der Grundtarif im Maximum, d.h. bei einer Weiterveräusserung noch im gleichen Monat der Erwerbung, um 48% erhöht wird. Der Grund hiefür sah der Gesetzgeber in dem Bestreben, die Grundstücksspekulation weitgehend zu verhindern (22).

C. Die Berechnung der Eigentumsdauer

1. Allgemeines

Zur Berechnung der Besitzesdauer kann allgemein gesagt werden, dass der Beginn der Eigentumsdauer jeweils mit dem Zeitpunkt der Erwerbung des betref-

(19) Grossratsprotokoll September/Okttober 1985, S. 378 und S. 375 ff.

(20) Art. 53 Abs. 2 StG 1986.

(21) Art. 81 Abs. 2 StG 1964; von Rechenberg, N. 81.1.2.

(22) Camenzind, S. 103; Reimann/Zuppinger/Schärrer, Bd. IV., N. 11 zu § 170; hinten, § 5 IV. C. 21., S. 142 f.

fenden Grundstückes übereinstimmt und deren Endpunkt die Veräusserung ist. Die auf diese Weise bestimmte Besitzesdauer kann allerdings abhängig vom Zeitpunkt und Höhe der als Anlagekosten geltenden Investitionen ins Grundstück gekürzt werden. Die anrechenbare ist dann die sog. mittlere Eigentumsdauer (23). Dies ändert aber nichts daran, dass die Besitzesdauer für ein einzelnes Grundstück oder für eine zu den Anlagekosten zählende Investition regelmässig im Zeitpunkte des Erwerbes, resp. der Investition, zu laufen beginnt.

Die Bestimmung des Anfangs der Eigentumsdauer wird durch die Tatsache der zeitlichen Uebereinstimmung mit dem Erwerbsdatum oder dem Anfall der Investitionskosten stark vereinfacht.

Im Rahmen dieser Arbeit bedeutet es zudem, dass auf die nach dem Steuergesetz aus dem Jahre 1964 je nach Erwerbsart immer wieder unterschiedlichen Erwerbsdaten, auch für den Beginn der Besitzesdauer verwiesen werden kann (24).

2. Der Beginn der Besitzesdauer

21. Nach dem Steuergesetz aus dem Jahre 1964

Art. 81 Abs. 1 StG 1964 besagt, dass für den Beginn der Eigentumsdauer grundsätzlich auf die letzte steuerbare Handänderung abzustellen ist. Weiter hält er fest, dass für die steuerfreien Handänderungen infolge Erb- und Güterrechts (Art. 75 lit.a StG) (25), sowie der ebenfalls steuerfreien

(23) Vorne, § 4 VI. B. 37., S. 132 ; hinten, § 5 IV. C. 4., S. 146 ff.

(24) Vorne, § 4 VI. B. 32.1., S. 106 ff.; hinten, § 5 IV. C. 2., S. 141 ff.

(25) Vorne, § 4 V. B. 2., S. 84 ff. und § 4 V. B. 3., S. 86 f.

Handänderungen im Zwangsverwertungs- und Nachlassverfahren, soweit Gläubiger zu Verlust kommen (Art. 75 lit.b StG) (26), der Zeitpunkt dieser grundstücksteuerprivilegierten Veräußerung für den Anfang der Besitzesdauer massgeblich sein soll. Zu guter letzt erwähnt der gleiche Absatz noch die Ueberführungen von Grundstücken des Geschäftsvermögens ins Privateigentum, die danach ebenfalls einen Unterbruch und einen Neubeginn der Laufzeit der Besitzesdauer zur Folge haben. Die steuerfreien Handänderungen aufgrund des Erbrechtes gelten aber nur in der Regel als Ausgangspunkt für die Berechnung des massgeblichen Erwerbspreises und damit der Besitzesdauer (27). Bei Erwerbung Kraft Erbrechts von einem in gerader Linie mit dem Veräusserer verwandten Rechtsvorgänger oder vom Ehegatten, wird unter Umständen auf einen früheren Zeitpunkt abgestellt (28).

Als steuerfreie Handänderung nach dem alten Steuerrecht gilt auch die Schenkung. Der Anfang für die Besitzesdauerberechnung einer späteren Veräußerung eines durch Schenkung erhaltenen Grundstückes, bildete danach das Datum des erfüllten Schenkungstatbestandes (29).

Dass die Ueberführung eines Grundstückes vom Geschäfts- ins Privatvermögen die Besitzesdauer unterbricht, kann für den Pflichtigen mit einer vom Gesetzgeber unbeabsichtigten Härte verbunden sein. Hat nämlich ein Veräusserer, der bereits seit längerer Zeit als Eigentümer des Grundstückes im Grundbuch eingetragen war, seine Liegenschaft innerhalb der letzten zwei Jahre vor der Veräußerung vom Geschäftsvermögen ins Privateigentum überführt, muss er nach strenger, systematischer Auslegung einen Steuerzuschlag

(26) Vorne, § 4 V. C. 1., S. 92 ff. und § 4 VI. B. 32.12., S. 107 ff.

(27) Vorne, § 5 IV. C. 1., S. 140 f. ; von Rechenberg, N. 81.2.4.

(28) Art. 81 Abs. 3 StG 1964, von Rechenberg, N. 81.2.5; StRE 1744, RP 142; vorne, § 4 VI. B. 32.17., S. 114 ff.

(29) Vorne, § 4 V. B. 1., S. 80 ff., insbes. S. 81 und § 4 VI. B. 32.14., S. 112.

in Kauf nehmen (30). Das Verwaltungsgericht des Kantons Graubünden hat bei der Entscheidung dieser Frage in Erwägung gezogen, dass die Steuerprogression nach der Kürze der Besitzesdauer eingeführt worden war um Gewinne aus kurzfristigen Bodenspekulationen besonders streng zu erfassen und auf eine ausdrückliche Zusatzbestimmung, wonach ein Steuerzuschlag gemäss Art. 81 Abs. 2 StG 1964 nur in Spekulationsfällen erhoben werden dürfe, einzig deshalb verzichtet worden war, weil die Motive einer Handänderung bei der Grundstückgewinnsteuer, aus praktischen Gründen, unberücksichtigt bleiben müssen. Das Gericht hat daher den in Art. 81 Abs. 2 StG 1964 verwendeten Begriff der "Eigentumsdauer" wörtlich ausgelegt und der rein buchmässig-steuertechnischen Transaktion der Ueberführung von Geschäftsgrundstücken ins Privatvermögen, die an den Eigentumsverhältnissen an sich nichts ändern, hinsichtlich der Aufrechnung eines Steuerzuschlages die Konsequenz einer Unterbrechung der steuerlichen Eigentumsdauer nicht zuerkannt (31). In Bezug auf die Besitzesdauerermässigung wird die Eigentumsdauer gemäss Art. 81 Abs. 1 StG 1964 durch die Ueberführung ins Privatvermögen unterbrochen. Dies im Gegensatz zur Regelung nach dem neuen Steuergesetz. Danach wird der Zeitraum des Verbleibens des Grundstückes im Geschäftsvermögen als Bestandteil der anlässlich einer späteren Veräusserung anrechenbaren Eigentumsdauer stets anerkannt (32).

22. Nach dem Steuergesetz aus dem Jahre 1986

Das neue Steuergesetz erklärt allgemein für die Berechnung des Erwerbsprei-

(30) Vorne, § 5 IV. B., S. 140.

(31) VGF 242/69 in PVG 69/80; zur Privatentnahme auch vorne, § 4 IV. F., S. 75 ff. und § 4 VI. B. 32.15., S. 112 f.; StRE 2330.

(32) Hinten, § 5 IV. C. 22., S. 145.

ses, der Anlagekosten und damit als Anfang der Eigentumsdauer, die letzte steuerbegründende Veräusserung als massgeblich (33). Auch beim Erwerb des Grundstückes zufolge steueraufschiebendem Eigentumswechsel, ist für die Berechnung der Eigentumsdauer auf die letzte grundstückgewinnsteuerbegründende Veräusserung abzustellen (34).

Dieser Grundsatz wird in einem Fall durchbrochen. Bei den im Zwangsverwertungs- oder Nachlassverfahren, wenn Gläubiger zu Verlust gekommen sind übertragenen Grundstücken, wird für Erwerbspreis und Beginn der Eigentumsdauer nicht auf die letzte steuerbegründende Veräusserung zurückgegriffen, sondern auf den Zeitpunkt der Handänderung anlässlich der öffentlich-rechtlichen Verfügung (35).

Bei den Fällen der Ersatzbeschaffung im Sinne von Art. 44 Abs. 1 lit.a und lit.b StG 1986 stellt sich die Frage, ob die Ersatzbeschaffung, bei welcher die Grundstückgewinnsteuer ganz oder teilweise zurückerstattet wurde, als steuerbegründende Veräusserung zu betrachten ist oder nicht. Wenn ja, würde die Eigentumsdauer bei jeder Ersatzbeschaffung mit Grundstückgewinnsteuererstattung unterbrochen und der Steuerpflichtige in dieser Hinsicht, im Vergleich zu den Steueraufschubstatbeständen, schlechter gestellt. Nach Auskunft der kantonalen Steuerverwaltung wird allerdings die Veräusserung in Zusammenhang mit der Ersatzbeschaffung nicht als grundstückgewinnsteuerbegründend angesehen. Damit wird bei einer späteren Handänderung des Grundstückes ohne Ersatzbeschaffung mit Erstattung, für die Berechnung der Eigentumsdauer auf die tatsächlich letzte, steuerbegründende Veräusserung zurückgegriffen (36). Nur diese Auslegung des Gesetzes kommt m.E. der vom

(33) Art. 48 Abs. 2 StG 1986; Art. 46 Abs. 2 StG 1986; vorne, § 5 IV. C. 1. S. 140 f.

(34) Art. 53 Abs. 3 StG 1986.

(35) Vorne, § 4 VI. B. 32.12., S. 107 f. und § 4 IV. C. 2., S. 64 f.

(36) Auch vorne, § 4 VI. B. 32.12., S. 108 f.

Souverän gewollten Privilegierung bei den Fällen der Ersatzbeschaffung gerecht.

Die Ueberführung von Geschäfts- ins Privatvermögen wird für die Berechnung der Besitzesdauer dem Eigentumswechsel zufolge steueraufschiebender Veräusserung gleichgestellt (37). Nach Auskunft der Kantonalen Steuerverwaltung Graubünden, wird nun bei einer späteren Veräusserung eines ins Privatvermögen übertragenen Grundstückes, nicht diese Transaktion als Anfangspunkt der Eigentumsdauer als erheblich erklärt, sondern neuerdings die letzte grundstückgewinnsteuerbegründende Veräusserung davor. D.h. dass die Zeitspanne der Zugehörigkeit des Grundstückes zum Geschäftsvermögen für die massgebliche Eigentumsdauer auch zählt. Dies ist meines Wissens der einzige Fall, bei dem der Zeitpunkt der Erwerbspreisbestimmung nicht mit demjenigen für den Beginn der Eigentumsdauer übereinstimmt (38).

3. Das Ende der Besitzesdauer

Der Endpunkt für die Berechnung der Eigentumsdauer bildet die Veräusserung (39). Es handelt sich dabei selbstverständlich nicht um steueraufschiebende Veräusserungen im Sinne von Art. 43 StG 1986, sondern um grundstückgewinnsteuerbegründende Veräusserungen. Die Handänderung ist dann eingetreten, wenn die Grundstückeigentumsübertragung abgeschlossen ist. In der Regel ist das Datum des Grundbucheintrages massgebend. Stimmt aber das Datum der Grundbucheintragung mit dem Zeitpunkt der tatsächlichen Uebertragung der Verfügungsgewalt über das Grundstück nicht überein, kommt die wirtschaftliche Betrachtungsweise zum Zuge. Dies trifft immer auch dann zu, wenn es

(37) Art. 53 Abs. 3 StG 1986.

(38) Art. 48 Abs. 3 StG 1986; vorne, § 4 VI. B. 32.15., S. 112 f. und § 5 IV. C. 1., S. 140 f.

(39) Art. 42 Abs. 1 StG 1986; Art. 81 Abs. 1 StG 1964.

sich um wirtschaftliche Veräusserungen handelt (40).

4. Die mittlere Eigentumsdauer

"Ist der Anlagewert zu verschiedenen Zeiten entstanden, bemisst sich der Abzug nach Abs. 1 (Ermässigung) nach der mittleren Eigentumsdauer unter Berücksichtigung der Höhe der Aufwendungen. Erschliessungskosten für Bauland bewirken keine Kürzung der Eigentumsdauer (41). Art. 53 Abs. 4 StG 1986 unterscheidet sich von Art. 81 Abs. 4 StG 1964 darin, dass nach neuem Recht "Erschliessungskosten für Bauland" nicht nur wenn sie innerhalb der letzten 10 Jahre vor der Veräusserung angefallen sind keine Kürzung der Eigentumsdauer bewirken, sondern allgemein, ohne zeitliche Limite, für die Berechnung der mittleren Eigentumsdauer nie in Betracht gezogen werden (42). Als wertvermehrnde Aufwendungen bilden die Kosten für die Erschliessung von Bauland aber regelmässig einen Anteil der Anlagekosten (43).

Sowohl Art. 81 Abs. 4 StG 1964 als auch Art. 53 Abs. 4 StG 1986 sprechen in Zusammenhang mit der Berechnung der mittleren Zeitdauer nur vom "Abzug", bzw. verweisen auf die in Abs. 1 der beiden Artikel geregelte Eigentumsdauerermässigung. Einen Steuerzuschlag erwähnen beide Normen nicht. Daraus ist zu schliessen, dass die mittlere Besitzesdauer nur zur Berechnung einer Steuerreduktion, nicht aber für eine Steuererhöhung nach der Kürze der Ei-

(40) Art. 2 Abs. 2 und Art. 74 Abs. 2 StG 1964; von Rechenberg, N. 74.3.4. und N. 74.3.5.; Art. 2 Abs. 2 und Art. 42 Abs. 2 lit.a StG 1986; vorne, § 4 IV. D. 1., S. 65 f.; § 4 IV. D. 4., S. 72 und § 4 IV. E. 1., S. 72 f.; zum massgeblichen Zeitpunkt der Veräusserung bei der Enteignung StRE 1999 und StRE 2292.

(41) Art. 53 Abs. 4 StG 1986; vorne, § 4 VI. B. 37., S. 132.

(42) Art. 81 Abs. 4, letzter Satz, StG 1964.

(43) Art. 49 Abs. 1 lit.a StG 1986; von Rechenberg, N. 81.4.1., vorne, § 4 VI. B. 34., S. 121 ff.

gentumsdauer, heranzuziehen ist (44). Das Verwaltungsgericht hat in einem Entscheid aus dem Jahre 1970 zu Art. 81 Abs. 4 StG 1964 erkannt, dass für ein Steuerzuschlag bei der Ermittlung der mittleren Eigentumsdauer die gesetzliche Grundlage fehle. Zudem hat es festgehalten, dass Teilaufwendungen - und mögen sie gemessen am Gesamtaufwand noch so gering sein - in jedem Fall die Befreiung des Gesamtgewinnes von einer Steuererhöhung bewirken (45).

Für die konkrete Berechnung der mittleren Eigentumsdauer sind die etappenweise angefallenen Anlagekosten entsprechend ihrer spezifischen Höhe, Zeitspanne bis zur Veräusserung und Geldwertveränderung, zu berücksichtigen (46).

Wurde beispielsweise ein Bauplatz 1963 für Fr. 100'000.- erworben, zehn Jahre später darauf ein Haus für Fr. 300'000.- erstellt und 1980 nachträglich ein Schwimmbad für Fr. 80'000.- eingebaut, beträgt die durchschnittliche Eigentumsdauer beim Verkauf der Liegenschaft 1983 ca. 11,7 Jahre.

(44) Von Rechenberg, N. 81.6.1.

(45) VGE 343/70.

(46) Von Rechenberg, N. 81.4.; zum massgeblichen Zeitpunkt der Investition, N. 81.4. lit.c.; vorne, § 4 VI. B. 37., S. 132 ; StRE 1751, 2141, 2156, 2261 und 2380; zur Berechnungsformel der mittleren Eigentumsdauer, von Rechenberg, N. 81.5. und 81.6., StRE 1637 und StRE 1858; zur Berechnung und Berechtigung der mittleren Eigentumsdauer auch Guhl, S. 263 ff. und S. 361.

Die Berechnung lautet:

<u>Höhe der Investition</u>	<u>Geldwertveränderung</u>	<u>Eigentumsdauer</u>
1. Bauplatz	Fr. 100'000.- + 65% = Fr. 165'000.- x 20 Jahre =	3'300'000.-
2. Haus	Fr. 300'000.- + 24% = Fr. 372'000.- x 10 Jahre =	3'720'000.-
3. Schwimmbad	Fr. 80'000.- + 6% = Fr. 84'800.- x 3 Jahre =	254'400.-
	Fr. 621'800.-	7'274'400.-

Mittlere Eigentumsdauer : $7'274'400 : 621'800 = 11,698$ Jahre (47).

Das Verwaltungsgericht hat zur Berechnung der Eigentums- und damit auch zur mittleren Eigentumsdauer beim Grundstückskomplex festgehalten, dass eine Grundstücks- auch eine Berechnungseinheit bildet. Werden verschiedene Grundstücke durch Teilerwerbung zu einer Grundstückeinheit bzw. einem Grundstückskomplex verschmolzen und in der Folge gesamthaft veräussert, so ist eine einheitliche Veranlagung zu treffen. Der Abzug für die Eigentumsdauer ist dabei nach dem Mittel der Teilerwerbungen zu bemessen. Grundbuchtechnische Gliederungen und allfällige Neuparzellierungen während der Eigentumsdauer können für die steuerliche Beurteilung nicht entscheidend sein (48).

(47) Zur Berücksichtigung der Geldwertveränderung, vorne § 4 VI. B. 35.2., S. 129 f.

(48) VGE 341/70; Reimann/Zuppinger/Schärner, Bd. IV., N. 10 zu § 170 StG-ZH.

5. Der Nachweis der Eigentumsdauer

Zum Nachweis der Eigentumsdauer ist grundsätzlich und sinngemäss auf das zum Nachweis der Anlagekosten gesagte zu verweisen (49). Die kantonale Steuerrekurskommission hat speziell zur Eigentumsdauer festgehalten, dass "Indizien" von Amtes wegen abzuklären seien. In casu hatte die Steuerverwaltung spätestens im Einspracheverfahren Erhebungen zur Feststellung des dem Beschwerdeführer unbekannten Erwerbsdatum anstellen müssen (50). Besteht ein Beweisnotstand, weil beispielsweise infolge erbrechtlicher Handänderung kein Grundbucheintrag erfolgt ist, kann ausreichendes Glaubhaftmachen des Eigentumsrechtes zum Nachweis der zurückreichenden Besitzesdauer genügen (51).

(49) Vorne, § 4 VI. B. 36., S. 131 ff.; von Rechenberg, N. 81.6.2.

(50) StRE 2142.

(51) StRE 1680 und 1744 in RP 143, StRE 2563.

§ 6 INTERTEMPORALES RECHT

Das neue Steuergesetz aus dem Jahre 1986 regelt die für den Uebergang vom bisherigen zum neuen Gesetz massgeblichen Bestimmungen in den Artikeln 187 bis 193. Für die Grundstückgewinnsteuer sind insbesondere Art. 187 und Art. 193 StG 1986 von Bedeutung. Art. 193 StG 1986 besagt, dass das neue bündnerische Steuergesetz am 1. Januar 1987 in Kraft tritt und damit die mit diesem Gesetz in Widerspruch stehenden Bestimmungen anderer Erlasse, in erster Linie diejenigen des Steuergesetzes aus dem Jahre 1964, aufgehoben werden (1). Art. 187 StG 1986 stellt für die zeitliche Abgrenzung des Geltungsbereiches des neuen zum alten Steuergesetz die für die Grundstückgewinnsteuer geltende allgemeine Regel auf. Als nicht periodische Steuer ist für die Grundstückgewinnsteuer der Zeitpunkt entscheidend, in welchem der steuerbegründende Tatbestand eingetreten ist (2). Ist die steuerbegründende Veräusserung vor dem 1. Januar 1987 erfolgt, kommen die Bestimmungen des Steuergesetzes vom 21. Juni 1964 zur Anwendung, danach diejenigen des Steuergesetzes vom 8. Juni 1986. Die Rechtswohltat der Rückerstattung der Grundstückgewinnsteuer wird dann gewährt, wenn die Ersatzbeschaffung oder Verbesserung im Sinne von Art. 44 Abs. 1 StG 1986 nach dem 1. Januar 1987 vorgenommen wurde. Die der Ersatzbeschaffung vorangehende Veräusserung braucht dazu nicht nach dem Inkrafttreten des neuen Steuergesetzes abgeschlossen worden sein.

Allerdings gilt zu beachten, dass die Ersatzbeschaffung nicht länger als 2 Jahre zurückliegen darf (3).

(1) Art. 193 Abs. 1, 2 und 3 StG 1986.

(2) Art. 187 Abs. 1 StG 1986.

(3) Art. 44 Abs. 1 lit.a und lit.b StG 1986; zur Ersatzbeschaffung auch vorne, § 4 IV. B. 4., S. 55 ff., § 4 V. C. 2., S. 94 ff., § 4 VI. B. 32.12., S. 108 f. und § 5 IV. C. 22., S. 144 f.

ABSCHLIESSENDE BETRACHTUNGEN

Das neue bündnerische Grundstückgewinnsteuerrecht weicht vom bisherigen nicht wesentlich ab. Der Gegenstand der Steuer umfasst nach wie vor die Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken des Privatvermögens und solche des Landwirtes aus der Veräusserung land- und forstwirtschaftlicher Grundstücke. Neu dazu gekommen sind Gewinne aus der Veräusserung von Grundstücken durch Vorsorgeeinrichtungen von Unternehmungen mit Sitz oder Betriebsstätte in der Schweiz und von diesen nahestehenden Unternehmungen, soweit die Vermögensobjekte dauernd und ausschliesslich der beruflichen Vorsorge dienen.

Nicht eingeführt mit dem neuen Steuergesetz wurde die generelle, exklusive Spezialbesteuerung aller Grundstückgewinne. Die Gewinne auf Grundstücken des im Kanton Graubünden gelegenen Geschäftsvermögens unterliegen auch in Zukunft der Einkommens- bzw. Ertragsbesteuerung. Die alternative Erfassung von Grundstücksgewinnen des Privat- und des Geschäftsvermögens wurde beibehalten. Offenbar war der Schritt zur generellen, exklusiven Spezialbesteuerung zu gross. Auch wenn die notwendige Abgrenzung der Steuerobjekte der generellen Spezialsteuer und der Einkommenssteuer, insbesondere für die Veräusserung von Geschäftsgrundstücken, bei welchen steuerliche Abschreibungen zugelassen worden sind, eine Teilung des "Gewinns" in seine einkommenssteuer- und gewinnsteuerpflichtige Komponenten bedingt, überwiegen m.E. die Vorteile einer generellen Grundstückgewinnsteuer diese Nachteile. Allein schon die Gleichbehandlung sämtlicher Grundstücksgewinne, unabhängig davon, ob sie auf Geschäfts- oder Privatgrundstücken entstanden sind, rechtfertigt m.E. die generelle, exklusive Spezialbesteuerung der Grundstücksgewinne. Weil praktisch alle Kantone die privaten Grundstücksgewinne einer Spezialsteuer unterstellen - einzig der Kanton Zug, im Unterschied zu den zugerschen Gemeinden, die übereinstimmend eine Objektsteuer auf sämtlichen Grundstücksgewinnen eingeführt haben, besteuert nach dem Vorbild der direkten Bundessteuer nur die Gewinne auf Grundstücken des Geschäftsver-

mögens buchführungspflichtiger Steuersubjekte, während er die übrigen Grundstücksgewinne verschont - und rund die Hälfte aller Kantone die geschäftlichen Grundstücksgewinne mit der ordentlichen Einkommens- bzw. Ertragssteuer erfassen, entsteht eine zweifache Ungleichheit. Zum ersten werden die geschäftlichen Grundstücksgewinne, je nach der steuerlichen Zugehörigkeit des Grundstückes, verschieden behandelt. Zum zweiten besteht innerhalb der Kantone mit alternativem Steuersystem, wie u.a. in Graubünden, eine rechtsungleiche Behandlung verschiedener Steuersubjekte, je nachdem, ob das veräusserte Grundstück zum Privat- oder Geschäftsvermögen zugehörig ist. "Während die erste Ungleichheit angesichts der kantonalen Steuerhoheit von Art. 4 BV ohne weiteres standhält, ist die zweite Ungleichheit nur begründet, wenn zwischen den Gewinnen aus der Veräusserung von Grundstücken des Privat- und des Geschäftsvermögens oder im Zwecke ihrer Besteuerung ein rechtserheblicher Unterschied besteht" (1).

Da sämtliche Grundstücksgewinne, seien sie auf Grundstücken des Privat- oder des Geschäftsvermögens entstanden, insbesondere auf Aufwendungen der öffentlichen Hand von Kanton und Gemeinden für bau- und bodenrechtliche Zwecke zurückzuführen sind und die Begründung der Besteuerung aller Grundstücksgewinne neben der fiskalischen Berechtigung in einer Rückführung des durch die Allgemeinheit geschaffenen unverdienten Mehrwertes liegt, kann weder grundsätzlich noch im Zwecke der Besteuerung ein erheblicher Unterschied zwischen privaten- und geschäftlichen Grundstücksgewinnen festgestellt werden. Die Ungleichheiten im System alternativer Erfassung der Grundstücksgewinne sind damit nicht gerechtfertigt. Ein nächster, wichtiger Schritt in Richtung Verwirklichung der Steuergerechtigkeit im Bereiche der auf dem Hoheitsgebiet des Kantons Graubünden erzielten Grundstücksgewinne, wird, wenn auch in ferner Zukunft, die Einführung der exklusiven, generellen Grundstücksgewinnsteuer sein.

(1) Ochsner, S. 134 ff., insbes. Ochsner, S. 155 f.

LEBENS LAUF

Als drittes Kind von Dora und Thomas U. Riedi-Winistörfer wurde ich am 17. September 1952 in Chur geboren. Nach dem Besuch der Primar- und Sekundarschule in Chur sowie der Mittelschule in Chur und Schiers, habe ich 1975 an der bündner Kantonsschule die Handelsmaturität bestanden. Im Jahre 1980 erwarb ich das Lizenziat der Rechtswissenschaft der Universität Zürich. Nach Tätigkeiten im Advokatur- und Treuhandwesen habe ich mit vorliegender Arbeit zum Doktor der Rechtswissenschaft an der Universität Zürich promoviert.

